

# 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 15 de abril de 2021 [BOE de 26 de abril]).

## 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 15 de abril de 2021 (BOE de 26 de abril). 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; IS; 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.<sup>a</sup>** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes de informe.
- **Parte 2.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.
- **Parte 3.<sup>a</sup>** Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades.
- **Parte 4.<sup>a</sup>** Aspectos relativos a los impuestos sobre el valor añadido (IVA) y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD).
- **Parte 5.<sup>a</sup>** Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- **Parte 6.<sup>a</sup>** Aspectos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).
- **Parte 7.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 8.<sup>a</sup>** 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: 24 de septiembre de 2021.
- 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 de la Resolución de 15 de abril de 2021: «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.
- A efectos de la solución de los ejercicios no se requiere realizar operaciones aritméticas, bastando con dejarlas indicadas.

### III. Información básica común a todos los apartados

Don Gustavo Pérez y doña Ana Gómez son dos ciudadanos de nacionalidad española que han desarrollado unas exitosas carreras profesionales que les llevaron a abandonar España en el año 2010 para residir en Francia hasta que en julio de 2018 retornaron a Madrid.

Don Gustavo y doña Ana, casados en Sevilla en 2007, se trasladan a España en 2018 junto con Pedro (nacido en 2009), hijo común de ambos y con Bibiana (nacida en 2003), hija de don Gustavo de un matrimonio previo.

En 2007 el matrimonio firmó capitulaciones matrimoniales acogiéndose al régimen de separación de bienes.

Doña Ana Gómez es abogada y ha trabajado con varios despachos del más alto nivel en Francia. Abrió su propio despacho en París en 2015. Al volver a España, doña Ana constituye en 2018, junto con su esposo (50% del capital suscrito por cada socio), la sociedad Mirme, SL para desarrollar la misma actividad que ella hace en París. Mirme contrata inicialmente en 2018 como empleados dos abogados en prácticas y un administrativo. La administradora única de la sociedad es doña Ana. En los años siguientes el despacho crece y contrata más abogados y varios jefes de departamento.

Doña Ana se da de alta en España en 2018 en el impuesto sobre actividades económicas como abogada, prestando sus servicios profesionales en España de forma exclusiva para Mirme. Doña Ana es especialista en derecho alimentario.

Simultáneamente, doña Ana mantiene su antiguo despacho individual abierto en París, donde se traslada una semana al mes para atender a sus clientes franceses.

Adicionalmente, gracias a los contactos que logró realizar en París, doña Ana constituye en España, también en 2018, otra sociedad, Comecome, SL para importar y comercializar en España productos alimenticios de la multinacional estadounidense Eateat, actividad que complementa con el almacenamiento y distribución de productos alimenticios nacionales.

Don Gustavo Pérez ha trabajado desde 2010 como ingeniero en la empresa Allezenfants, multinacional francesa que cuenta con una salud financiera envidiable. En 2018 le ofrecieron la posibilidad de trasladarse a España a dirigir la filial del grupo francés en nuestro país, Allezespagne, SL, sociedad 100 % controlada por Allezenfants.

Don Gustavo percibe sus retribuciones como trabajador de Allezespagne, SL. En tanto director de la empresa en España, percibe un sueldo de 25.000 euros al mes más un bonus por resultados de 75.000 euros en diciembre de cada año. Además, la empresa paga a un arrendador el alquiler de la vivienda en donde reside don Gustavo en Madrid. El importe del alquiler de la vivienda asciende a 2.000 euros al mes todos los años. La empresa también pone un coche a disposición de don Gustavo. El vehículo, con un coste de 75.000 euros, le supone a la empresa el pago de una cuota de *renting* fija de 1.200 euros cada mes todos los años. Finalmente, la empresa le paga un seguro de vida de 150 euros al mes (cuota fija al mes cada año).

Don Gustavo se desplaza todos los días desde Madrid a las instalaciones de Allezespagne sitas en el municipio de Ocaña, en la provincia de Toledo, lugar donde la empresa tiene su domicilio fiscal. El traslado lo hace en la lanzadera que la empresa pone a disposición de sus empleados, ya que para desarrollar su trabajo directivo no necesita utilizar vehículo alguno.

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

### Pregunta 1

Don Gustavo Pérez ostenta como bien privativo, según consta acreditado por certificación del Registro de la Propiedad, un inmueble sito en la calle Preciados de Madrid, que decide enajenar a don Juan Beca, por importe de 535.000 euros. El inmueble está libre de cargas.

A tal efecto, suscriben un contrato privado de compraventa con fecha 21 de mayo de 2021, entregando don Gustavo las llaves de la vivienda en dicho acto a don Juan, quien entra a vivir en el piso esa misma tarde, y recibiendo don Gustavo una transferencia por el importe de la compraventa pactado. Además, las partes acuerdan por escrito elevar a público el contrato suscrito en el plazo máximo de un mes a contar desde dicha fecha.

Sin embargo, llegado el término de un mes antes señalado, don Gustavo se niega a elevar a público el referido contrato privado y sostiene que sigue siendo el verdadero y único propietario del inmueble vendido, recordando a don Juan que es don Gustavo quien sigue figurando como titular registral inscrito en el Registro de la Propiedad.

Posteriormente, don Juan es informado de que con fecha 2 de julio de 2021, don Gustavo ha realizado una donación del inmueble citado en el primer párrafo, sito en calle Preciados, a su hermano don Guillermo Pérez, donación realizada en escritura pública e inscrita en el Registro de la Propiedad con fecha 15 de julio de 2021. De manera que, a fecha de hoy, la vivienda figura inscrita registralmente a nombre del hermano de don Gustavo.

Don Guillermo es deudor de la Agencia Tributaria, quien procede el 8 de septiembre de 2021 a embargar el citado inmueble, realizando la correspondiente anotación registral.

Se pide:

1. Analice sucintamente la validez de la compraventa y de la donación.
2. A fecha de hoy, ¿quién es el verdadero propietario del inmueble vendido con fecha 21 de mayo de 2021 y después donado con fecha 2 de julio de 2021? Fundamente jurídicamente la respuesta.
3. Don Juan, que se considera el legítimo propietario del inmueble, pregunta qué puede hacer para defender su propiedad del embargo de la Agencia Tributaria sobre el inmueble. Explique las acciones a promover, el plazo para su interposición y los efectos de su presentación.

## Pregunta 2

La sociedad Allezespagne ha sido objeto de un procedimiento de inspección por parte de la Dependencia Regional de Inspección de su domicilio fiscal. La liquidación dictada incluye los siguientes importes:

Impuesto sobre sociedades periodo 2017:

- Cuota ..... 145.000 euros
- Intereses ..... 15.000 euros

La liquidación se ha firmado por la Agencia Tributaria en fecha 6 de julio de 2021, habiéndose puesto a disposición del contribuyente mediante notificación electrónica el mismo día. El contribuyente accedió electrónicamente a la liquidación el 20 de julio de 2021.

Se pide:

Indique todos los recursos o reclamaciones que pudo presentar el obligado tributario frente a la liquidación, indicando el órgano que conocería del recurso o reclamación y la fecha límite que tenía para interponer cada uno de los recursos o reclamaciones, explicando cómo determina esta fecha. No incluya en su respuesta ningún procedimiento especial de revisión.

## **Parte 2.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos**

La sociedad Mirme, SL ha recibido el día 7 de septiembre de 2020 una comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de alcance general respecto de los siguientes conceptos y periodos impositivos:

- Impuesto sobre sociedades periodos 2018 y 2019.
- IVA 3.<sup>er</sup> y 4.<sup>o</sup> trimestres del ejercicio 2018 y 1.<sup>o</sup> a 4.<sup>o</sup> del ejercicio 2019.

En dicha comunicación se cita al obligado tributario para que acuda a las oficinas de la Inspección de los Tributos el día 23 de septiembre de 2020, a las 10 horas, solicitando que se aporte la siguiente documentación en dicha visita:

- Documento de representación debidamente cumplimentado, en su caso.
- Escritura de constitución y estatutos de la entidad. Escritura de nombramiento de cargos.
- Libros registro exigibles específicamente por normas de carácter tributario.
- Contratos y documentos con trascendencia tributaria.

En la fecha indicada, se persona don Valentín Murales, el cual manifiesta actuar en representación del obligado tributario. Para ello aporta el modelo normalizado de representación firmado por don Gustavo Pérez e, igualmente, aporta la totalidad de la documentación solicitada. Se recogen estos hechos en la correspondiente diligencia. En ella el actuario soli-

cita a don Valentín Murales que subsane la representación a la mayor brevedad posible, lo cual es realizado por don Valentín Murales en el séptimo día hábil posterior.

En la diligencia referida se recoge día y hora de la próxima comparecencia, la cual se realizará mediante videoconferencia.

Analizada la documentación aportada, el actuario decide efectuar un requerimiento de información a la entidad Alimenticia, SL, cliente de Mirme, SL, con la finalidad de que le aporte todos los contratos y facturas relacionadas con Mirme, SL.

Transcurridos dos meses, Alimenticia, SL no ha aportado información alguna, con lo que se efectúa un segundo requerimiento, el cual tampoco es contestado.

Una vez analizados y examinados todos los antecedentes obrantes en el expediente, se cita al obligado tributario para la firma de dos actas, firma que se produce el 7 de abril de 2021, una respecto del impuesto sobre sociedades, en conformidad, y otra respecto del IVA en disconformidad.

Ambas actas son objeto de reclamación económico-administrativa dentro del plazo legalmente establecido.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) dicta resolución desestimando la reclamación correspondiente al impuesto sobre sociedades, y ordenando retrotraer las actuaciones en relación con el acuerdo de liquidación de IVA, al apreciar defectos formales.

Se pide:

Conteste a las siguientes preguntas de manera razonada:

## Pregunta 1

1.1. Indique el motivo por el cual la representación tuvo que ser subsanada.

1.2. ¿Son válidas las actuaciones anteriores a la aportación del documento de representación subsanado?

## Pregunta 2

Indique si es obligatorio que el obligado tributario comparezca a través de un medio telemático tal y como ha propuesto la Inspección para la segunda visita.

## Pregunta 3

¿Procede imponer una sanción ante la falta de contestación a los requerimientos de información efectuados a Alimenticia? Si su respuesta es positiva, indique quién es el sujeto infractor, infracción en la que se ha incurrido y la sanción correspondiente.

## Pregunta 4

¿Es factible legalmente recurrir una liquidación derivada de un acta firmada en conformidad?

## Pregunta 5

1. Señale los efectos de la ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa relativa al IVA en el plazo del procedimiento inspector.
2. Indíquese cuál es el plazo que resta para finalizar el procedimiento inspector tras esta retroacción de actuaciones ordenada por el tribunal.

## Parte 3.<sup>a</sup> Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades

### Pregunta 1

La sociedad Comecome ha obtenido en 2020 un resultado contable de 11.530.000 euros, habiendo contabilizado un gasto de 2.590.000 euros en concepto de impuesto sobre beneficios.

1.1. La sociedad ha conseguido que Eateat le permita comercializar sus productos en otros países donde la misma no está implantada. Aprovechando la oportunidad Comecome monta tres establecimientos permanentes en el extranjero.

1. El primero de ellos lo constituye en un país con el que no existe convenio de doble imposición internacional y que no es paraíso fiscal, sometiendo las rentas obtenidas en su territorio (sujetas y no exentas) a un tipo impositivo nominal del 20 %.  
En 2020 el establecimiento permanente ha obtenido unas pérdidas de 600.000 euros que Comecome ha contabilizado.
2. El segundo de ellos se constituye en un país con el que no existe convenio de doble imposición internacional y que no es paraíso fiscal que somete las rentas obtenidas en su territorio (sujetas y no exentas) a un impuesto de naturaleza análoga al impuesto sobre sociedades y cuyo tipo impositivo nominal es del 16 %.



En 2020 ha obtenido unas rentas positivas contabilizadas por Comecome de 1.000.000 de euros.

3. El tercero de ellos se constituye en un país con el que no existe convenio de doble imposición internacional y que no es paraíso fiscal que somete las rentas obtenidas (sujetas y no exentas) a un impuesto cuyo tipo impositivo nominal es del 8%. Comecome ha contabilizado en 2020 unas rentas por su importe líquido, que ascienden a 1.840.000 euros. Para la obtención de dichos ingresos, la sociedad no incurre en costes en territorio español.

1.2. Comecome incurre en 2020 en gastos financieros por intereses de préstamos recibidos de dos entidades financieras españolas necesarios para el desarrollo de su actividad. Los gastos financieros contabilizados ascienden a 7.000.000 de euros. Los ingresos financieros contabilizados derivados de la cesión a terceros de capitales propios excluidos los gastos a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, de 27 de noviembre, son de 3.000.000 de euros.

El beneficio operativo del ejercicio asciende a 10.000.000 de euros.

En el ejercicio 2019, los gastos financieros netos ascendieron a 500.000 euros siendo el beneficio operativo de dicho año de 3.000.000 de euros.

Se pide:

Señale para cada una de las circunstancias expuestas en los dos apartados de esta pregunta los ajustes al resultado contable en el impuesto sobre sociedades que se deberían realizar para cada una de ellas y, en su caso, si procede aplicar alguna deducción. Debe explicar brevemente para cada caso por qué procede o no practicar un ajuste fiscal y/o el importe de la deducción que pudiera proceder.

## Pregunta 2

La sociedad Allezespagne, en la contabilidad del año 2020, incluye únicamente los siguientes importes en concepto de gastos financieros:

- 68.000 euros por un préstamo recibido de su matriz Allezenfants en el año 2019 por importe de 800.000 euros a un tipo del 8,5%. No ha devuelto importe alguno del principal en 2019 y 2020.
- 150.000 euros por una línea de crédito concedida por Banco del Oriente en el año 2018 y de la que durante todo el año 2020 Allezespagne ha dispuesto permanentemente y sin cambios de un importe de 5.000.000 de euros.

Se pide:

Explique brevemente para cada uno de los gastos financieros contabilizados por la sociedad si son fiscalmente deducibles. Si algún gasto contabilizado no fuera fiscalmente deducible en su integridad, señale el importe correcto del gasto fiscal.

## Parte 4.<sup>a</sup> Aspectos relativos a los IVA e ITP y AJD

### Pregunta 1

En el año 2021, se prestan los siguientes servicios de asesoramiento jurídico especializados en legislación alimentaria:

- a) Mirme, a una entidad norteamericana, no establecida en territorio de aplicación del IVA, para la campaña publicitaria de un nuevo producto que va a lanzar en España. Los servicios los ejecuta doña Ana Gómez.
- b) Mirme, a un particular portugués relativo a un litigio en su país. Los servicios los ejecuta doña Ana Gómez.

Se pide:

Determinar para todas las operaciones descritas el hecho imponible a efectos del IVA, si la operación está o no sujeta a IVA en España, el lugar de realización, el sujeto pasivo y el devengo de la operación.

### Pregunta 2

Doña Ana Gómez adquiere el 2 de julio de 2021 a Muchomercedes, SL, un concesionario de Madrid, un turismo nuevo Mercedes GLA, con el fin de realizar visitas a los clientes de Mirme. El precio de mercado del automóvil asciende a 40.000 euros siendo el impuesto especial sobre determinados medios de transporte de 3.500 euros.

Como condiciones de la venta, el concesionario otorga un descuento del 5% sobre el precio del automóvil y otro de 3.000 euros por la entrega de su vehículo usado que doña Ana venía usando hasta ahora también para la prestación de sus servicios a Mirme.

Doña Ana entrega una señal de 5.000 euros y el resto acuerda con el concesionario la financiación del vehículo con un préstamo a 5 años con un tipo de interés fijo, préstamo pagadero mensualmente, siendo la primera cuota la de fecha 2 de agosto de 2021.

El vehículo nuevo se entrega por el concesionario a doña Ana el 2 de julio de 2021, entregando en ese mismo momento doña Ana su vehículo usado a Muchomercedes.

Se pide:

Determinar para todos los hechos imponibles que se hayan podido producir en las operaciones descritas en este apartado cuál es el hecho imponible a efectos del IVA, el sujeto pasivo, si la operación está exenta, el devengo, la base imponible de la operación y el tipo de gravamen aplicable.

### Pregunta 3

Se conocen los siguientes hechos relevantes de la sociedad Comecome:

- a) Para la promoción de los productos alimenticios en Madrid, realiza unas entregas gratuitas de muestras en diversos comercios especializados. El valor de cada muestra comercial asciende a 35 euros.
- b) Contrata un seguro de incendios con la aseguradora Muchofuego, SA para la oficina en que desarrolla la sociedad su actividad y que tiene alquilada a Rentasaltas, SL.

Se pide:

Determinar para todos los hechos imponibles que se hayan podido producir en cada apartado cuál es el hecho imponible a efectos del IVA, el sujeto pasivo y si la operación está sujeta y, de estarlo, si está o no exenta.

### Pregunta 4

Don Gustavo Pérez adquirió en 2015 un local de nueva construcción a un promotor. El local ha estado siendo alquilado desde entonces a una empresa veterinaria, Guau, SL. Este año 2021 ha decidido vendérselo a una empresa de la competencia, Miau, SL.

Aparte de su actividad laboral en Allezespagne, don Gustavo no realiza ninguna otra actividad económica ni arrendamiento de otro bien.

Miau, SL le comunica su intención de aplicarse la opción fiscal de IVA más favorable.

Se pide:

Determinar, a su juicio, cuál es la opción más favorable para Miau en la compra del inmueble, señalando el impuesto por el que ha de tributar la operación, el hecho imponible producido, el sujeto pasivo, si la operación está exenta y el tipo de gravamen aplicable. Indique por qué cree usted que es la opción más favorable.

## Pregunta 5

Comecome, SL vende en agosto de 2021 productos alimenticios a particulares alemanes por importe de 12.000 euros. La venta la hace por internet y les manda la mercancía por un transporte encargado por Comecome, SL. En el año 2020 realizó ventas a particulares sitios en países de la Unión Europea por importe de 85.000 euros.

Se pide:

Explique cómo tributan las ventas de bienes hechas en agosto de 2021 (sujeto pasivo, lugar de realización de la operación, tipo de gravamen aplicable) y explique muy brevemente cómo y dónde se deben presentar las declaraciones.

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

### Pregunta 1

La sociedad Comecome, SL firma un contrato con la empresa de Estados Unidos Eateat y acuerdan el suministro durante 5 años de productos de la marca EA de la que la empresa Eateat es titular. Para ello, la empresa americana le proporciona el contacto de sus proveedores chinos donde comprar la mercancía a cambio de un precio de 1 euro por unidad de producto en concepto de canon por utilizar su marca durante esos 5 años.

Comecome, SL contrata a un intermediario en china, Export-Import Co Ltd, para que contacte con el proveedor Zhediang Co Ltd en Shanghái para la compra de 1.000 cajas de productos de Eateat con un peso 100 kilos por caja. Por sus gestiones como comisionista en la compra, Export-Import Co Ltd factura a Comecome, SL 500 euros por esa operación.

La sociedad Comecome, SL recibe una factura del proveedor Zhediang Co Ltd por el envío de 1.000 cajas de 100 kilos por caja con 100 unidades de producto por caja con un valor por caja de 300 euros en condiciones de entrega FOB Shanghái. En la factura figura aparte del valor de la mercancía, el coste por el embalaje especial para conservar los productos alimenticios de 20 euros por caja.

Comecome, SL utiliza desde su creación para el transporte y tramitación de sus importaciones al transitario Tramitación Logística, SA. En relación con esta compra Tramitación Logística, SA le factura a Comecome, SL:

- Transporte y seguro Shanghái-Valencia ..... 2.000 euros
- Transporte y seguro Valencia-Madrid ..... 500 euros

Al llegar a Valencia en el buque Mar procedente directamente de Shanghái, Tramitación Logística, SA, en representación de Comecome, SL, presenta una declaración para la puesta a consumo en Valencia de 500 cajas y otra declaración para la introducción en el depósito aduanero en el puerto de Valencia de las otras 500 cajas, hasta que puedan ser enviadas a Madrid.

El tipo arancelario es del 5 % y el IVA es del 10 %.

Se pide:

Con indicación de la norma aplicable:

- a) ¿Dónde se presenta la declaración sumaria de Entrada (ENS)? ¿Cuándo?
- b) ¿Qué regímenes aduaneros se aplican?
- c) Calcule el importe de la deuda aduanera y fiscal que, en su caso, se origine como consecuencia de la inclusión de las mercancías en los regímenes aduaneros aplicados.

## Pregunta 2

Para el ejercicio de su actividad de distribución de alimentación Comecome dispuso en el año 2019 de una nave industrial para almacenamiento de la mercancía que cuenta con unas dependencias de oficinas y estancias para la exhibición de productos y recepción de clientes. Estas dependencias cuentan con un sistema de calefacción de caldera de gasóleo.

La distribución de productos en la comunidad autónoma de su sede (Madrid) y en las provincias circundantes la realiza con medios propios, contando para tal fin con 4 camiones-remolque con un peso máximo autorizado de 12 toneladas cada uno.

Cuenta también con una flota de 6 vehículos de turismo para sus representantes comerciales.

Además, dispone de 2 carretillas elevadoras (toros mecánicos) con motor de gasóleo para el movimiento de los palés y su carga en los camiones.

Para proveer el sistema de calefacción de las dependencias de la nave y atender las necesidades de los toros mecánicos dispone de un depósito de gasóleo de 3.000 litros con surtidor. El proveedor es el almacén fiscal Hijos de Juan Español, SAU, el cual sirve el gasóleo en las propias instalaciones de Comecome por el procedimiento de ventas en ruta.

Se pide:

Primero. A partir de la información que se facilita a continuación, calcule, indicando la normativa aplicable, las cuotas pagadas y, en su caso, devueltas, por el impuesto sobre hidrocarburos durante el ejercicio 2019, teniendo en cuenta, en su caso, las bonificaciones (tipo reducido o devolución) que resulten aplicables en función del uso propio de los correspondientes activos, considerando que se cumplen todos los requisitos establecidos para ello en la normativa del impuesto:

- Consumos de gasóleo 2019:
  - Camiones: 50.000 litros.
  - Toros mecánicos: 7.000 litros.
  - Vehículos de turismo de los representantes comerciales: 20.000 litros.
  - Sistema de calefacción: 10.000 litros.
- Tipos aplicables:
  - Tarifa 1.<sup>a</sup> epígrafe 1.3 gasóleo uso general (tipo general + especial): 379 euros/1.000 litros.
  - Tarifa 1.<sup>a</sup> epígrafe 1.4 gasóleo bonificado (tipo general + especial): 96,71 euros/1.000 litros.
  - Devolución parcial gasóleo profesional (tipo general + especial): 49 euros/1.000 litros.

Segundo. En el caso de que resulte aplicable alguna clase de bonificación, especifique qué condición o condiciones de las que a continuación se indican han de cumplirse en cada caso:

1. Utilización de medios de pago específicos.
2. El gasóleo debe llevar incorporados los trazadores o marcadores aprobados reglamentariamente.

## Parte 6.<sup>a</sup> Aspectos relativos al IRPF

Don Gustavo y doña Ana declaran en 2020 el IRPF en la modalidad ordinaria individual del impuesto. Se pide analizar una serie de cuestiones que afectan al cumplimiento de este tributo por los dos contribuyentes.

## Pregunta 1

Don Gustavo es propietario con carácter privativo de un chalé situado en la costa de Granada que adquirió por 280.000 euros, incurriendo en gastos de impuestos, notaría y registro por importe de 20.000 euros. Durante los 4 primeros meses de 2020 este inmueble ha estado arrendado a una familia a razón de 2.500 euros mensuales, habiendo sido utilizado como vivienda habitual. El resto del año ha estado a disposición de su propietario. El valor catastral (revisado por última vez en 2004) del inmueble asciende a 120.000 euros (valor del suelo 60 %).

Los gastos asociados a este inmueble durante 2020 han sido los siguientes:

• Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) .....	1.200 euros
• Seguro de hogar .....	900 euros
• Intereses de préstamo hipotecario .....	3.600 euros
• Trabajos de acondicionamiento de la piscina para la temporada estival .....	2.200 euros

Se pide:

Calificar, cuantificar e individualizar las rentas generadas por este inmueble en 2020.

## Pregunta 2

Doña Ana tiene una hija de 15 años, Sarita, fruto de un matrimonio anterior que convive con su progenitor a quien corresponde la guardia y custodia. Doña Ana satisface, por sentencia judicial, una anualidad por alimentos de 500 euros al mes en favor de su hija Sarita.

Asimismo, don Gustavo satisface una pensión compensatoria a doña Celeste, con la que contrajo matrimonio en el año 2000 y madre de su hija Bibiana, por importe de 1.500 euros mensuales, si bien el convenio regulador firmado fija una cantidad por este concepto de 1.400 euros mensuales.

Se pide:

Indique el tratamiento fiscal de las anualidades por alimentos satisfechas en el IRPF de la pagadora (doña Ana) y de la perceptora (Sarita). Asimismo, indique el tratamiento de la pensión compensatoria abonada por don Gustavo en su declaración, así como en la declaración de su exmujer.

## Pregunta 3

El matrimonio disfruta de otra vivienda unifamiliar en Torrevieja (Alicante), en la cual pasan sus vacaciones anuales. Dicha vivienda fue adquirida conjuntamente por don Gustavo y doña Aurora (primera mujer de don Gustavo) el 20 de enero de 1992 por 185.000 euros. En el momento de su adquisición, ambos compradores estaban casados en régimen de gananciales. Poco tiempo después, el 20 de enero de 1994 se divorcian, estableciéndose en el convenio regulador de reparto de bienes que el chalé de Torrevieja le corresponde a don Gustavo, y que se corresponde con el 50 % de los bienes de la sociedad de gananciales. El otro 50 % es dinero en efectivo, por importe de 200.000 euros, que se le adjudica a doña Aurora.

El 20 de enero de 2020 se vende el chalé por 400.000 euros, siendo abonados en concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana la cantidad de 15.000 euros. El chalé ha estado siempre a disposición de su propietario.

Se pide:

Calcular el importe de la ganancia de patrimonio derivada de la venta del chalé a integrar en la base imponible del IRPF.

## Pregunta 4

Don Gustavo tiene a su libre disposición el vehículo de empresa las 24 horas del día y 365 días al año.

Además de las retribuciones que se reflejan en el enunciado general, don Gustavo ha recibido, el 1 de agosto de 2015, gratuitamente, de la sociedad Allezenfants, acciones de dicha matriz valoradas en 12.000 euros. La política de la matriz es conceder un paquete de acciones (nunca superior al 0,5 % del capital social a cada trabajador) a todos sus empleados que ostenten cargos de un cierto nivel directivo, al cabo de 4 años de permanencia en la misma. A principios de 2020 las vende, obteniendo por la venta de dichas acciones 20.000 euros.

La vivienda que le cede la empresa está situada en Madrid, municipio que ha sido objeto de revisión catastral en 2012. El valor catastral total de la vivienda asciende a 500.000 euros.

Se pide:

Calcular todas las retribuciones en especie que deberá declarar don Gustavo, teniendo en cuenta que los correspondientes ingresos a cuenta han sido repercutidos directamente al perceptor, a través de la nómina.



Con relación a las acciones enajenadas, se deberán indicar las consecuencias fiscales de su adquisición y enajenación, a efectos de las declaraciones de IRPF.

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

### Pregunta 1

Doña Miriam Fernández, prima carnal de doña Ana Gómez, presentó autoliquidación por su IRPF de 2019 el día 22 de junio de 2020, incluyendo en la misma una deducción por inversión en vivienda habitual con financiación ajena y solicitando una devolución de 1.000 euros.

En enero de 2021 aún no había recibido devolución alguna y el día 18 de ese mes presentó por registro un escrito dirigido a la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de su domicilio fiscal solicitando conocer el estado del procedimiento.

El día 2 de febrero de 2021 recibió comunicación de inicio de procedimiento de verificación de datos para la comprobación de la deducción por inversión en vivienda habitual declarada, solicitando documentación justificativa de la misma toda vez que no constaba a la Administración tributaria tal deducción en ejercicios anteriores ni financiación ajena alguna. Por toda respuesta al requerimiento, el día 12 de febrero de 2021 doña Miriam presenta una nueva autoliquidación por su IRPF de 2019 eliminando la deducción por inversión en vivienda habitual, resultando ahora una devolución de 300 euros.

El día 5 de marzo de 2021, doña Miriam recibió propuesta de liquidación provisional en la que se eliminaba la deducción por inversión en vivienda habitual declarada. El día 17 de marzo siguiente doña Miriam dio conformidad a esa propuesta, el 1 de abril de 2021 se emitió liquidación provisional en los términos de dicha propuesta y el 7 de abril de 2021 la recibió doña Miriam, quien no interpuso recurso o reclamación alguna contra esa liquidación provisional.

El 1 de julio de 2021, doña Miriam presentó nueva autoliquidación por su IRPF de 2019 incluyendo deducción por alquiler de conformidad con la disposición transitoria decimoquinta 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), resultando una devolución adicional de 600 euros.

Se pide:

Conteste razonadamente a las siguientes preguntas:

1.1. ¿Es correcto el inicio del procedimiento de verificación de datos en el caso que nos ocupa?

1.2. ¿Qué consideración tiene la autoliquidación presentada por doña Miriam el día 12 de febrero de 2021? ¿Da origen a algún procedimiento tributario? ¿Debería haber finalizado con su presentación el procedimiento de verificación de datos iniciado?

1.3. En el presente caso, ¿la Administración tributaria debe abonar intereses de demora a doña Miriam con la devolución ordenada? ¿Deben solicitarse por doña Miriam? Base de cálculo y fecha de inicio del devengo de los intereses, en su caso.

1.4. ¿Puede dar origen la autoliquidación presentada por doña Miriam el día 1 de julio de 2021 a un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, existiendo ya liquidación provisional firme respecto del IRPF de 2019 de doña Miriam?

## Pregunta 2

Doña Ana Gómez colabora con Stopfastfood, SL, una entidad que se dedica a desarrollar programas de lucha contra la obesidad infantil que tributa en régimen general en el impuesto sobre sociedades. La Dependencia de Gestión ha iniciado un procedimiento de comprobación limitada del impuesto sobre sociedades 2019 de Stopfastfood para verificar la correcta tributación de las rentas obtenidas en una operación con precio aplazado.

Se pide:

Conteste razonando y motivando la respuesta a las siguientes preguntas:

2.1. Si la entidad presenta la contabilidad como medio de prueba para demostrar la imputación contable, ¿qué efecto tendrá este hecho en el procedimiento?

2.2. ¿Puede solicitar el órgano de gestión los movimientos financieros para verificar los cobros?

## Pregunta 3

Doña Pilar Gómez, hermana de doña Ana, también abogada, trabaja en Córdoba, ciudad a la que se desplaza todos los días desde Sevilla, donde tiene su residencia habitual junto a sus 2 hijos, Alejandro y Roberto, menores de edad. Con parte de la herencia de su marido fallecido ha decidido comprar un apartamento en Madrid para poder visitar a su hermana con habitualidad, ahora que vive en España. Conociendo que los tipos impositivos de IRPF en Madrid son más bajos que en Andalucía, en la declaración de este impuesto correspondiente al ejercicio 2018, decide comunicar que su nuevo domicilio se encuentra en Madrid, consignando la dirección de su nuevo apartamento en la capital.

Se pide:

Conteste razonando y motivando la respuesta a las siguientes preguntas:

3.1. ¿Qué procedimiento puede desarrollar la Administración tributaria para comprobar la veracidad de esta modificación del domicilio fiscal?

3.2. ¿Con qué facultades cuentan los órganos de Gestión para llevar a cabo esta comprobación?

3.3. ¿Cuál es el plazo para la terminación del procedimiento?

## Parte 8.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación

### Pregunta 1

Doña Ana Gómez, por diversas circunstancias, ha acumulado varias deudas con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que se encuentran en periodo ejecutivo, por un importe total de 90.000 euros. Transcurrido el periodo voluntario de pago de las deudas, sin que hayan sido recurridas, se inicia el procedimiento de apremio.

Doña Ana es titular de los siguientes bienes:

1. Un apartamento en la costa de Alicante, propiedad exclusiva de doña Ana Gómez, actualmente alquilado a su hermana doña Teresa, que le paga 500 euros mensuales. Está valorado en unos 100.000 euros. Sobre el mismo hay constituida una hipoteca a favor del Banco del Oriente con un saldo pendiente de 20.000 euros.
2. Un automóvil marca Seat de 2 años de antigüedad, valorado en 30.000 euros.
3. Una cuenta corriente con un saldo de 1.200 euros.
4. Un cuadro de Dalí tasado por un perito en 20.000 euros, que está en depósito en una galería de arte.
5. En su domicilio cuenta con un despacho desde donde a veces teletrabaja. Cuenta con ordenador, impresora, mobiliario diverso y libros jurídicos. Todo ello con un valor aproximado de 3.000 euros.
6. Es titular de una cuenta de valores en el banco, en la que tiene acciones cotizadas de una empresa de telefonía, valoradas en 10.000 euros.
7. Un cliente suyo, para el que trabajó como abogada excepcionalmente de forma directa y personal, le debe 1.500 euros, a pagar dentro de 3 meses.

8. En su domicilio guarda joyas, heredadas de la familia, valoradas en 15.000 euros, según la tasación del seguro de hogar contratado.

Se pide:

1.1. Señale, si es que los hay, los bienes propiedad de doña Ana que sean inembargables (solo de los bienes y derechos incluidos en la pregunta 1 de esta parte 8.<sup>a</sup> del examen).

1.2. Orden de embargo de los bienes y derechos propiedad de doña Ana (solo de los bienes y derechos incluidos en la pregunta 1 de esta parte 8.<sup>a</sup> del examen).

1.3. Indicación de a quién se debe notificar la diligencia de embargo del apartamento de Alicante.

1.4. El Ayuntamiento de Madrid ha anotado un embargo posterior al de la Agencia Tributaria de 30.000 euros sobre el apartamento de Alicante. En caso de subasta del inmueble por la Agencia Tributaria, ¿cuál sería el tipo de subasta, si la misma la efectúa la propia Agencia Tributaria? La valoración del apartamento se ha fijado en 100.000 euros.

## Pregunta 2

a) En marzo de 2020 se encuentra de baja por enfermedad el responsable del departamento contable de la sociedad Mirme y doña Ana Gómez no logra contratar un sustituto que le convenza hasta finales del mes de mayo. Durante el transcurso de dicho periodo de tiempo, la sociedad ha de presentar las autoliquidaciones correspondientes al periodo 1T del modelo 303 de IVA por importe de 38.000 euros y al 1T del modelo 111 por las retenciones e ingresos a cuenta de sus trabajadores, que ascienden a 13.000 euros.

Doña Ana desconoce totalmente esta obligación tributaria de Mirme y nadie presenta las autoliquidaciones citadas.

b) El 30 de noviembre del mismo año, se notifica a Mirme una diligencia de embargo en la que se declaran embargadas las cantidades que Mirme tuviese pendientes de pago a favor del deudor Papeles, SL, empresa que suministra a Mirme el material de oficina.

El importe de la deuda que Papeles, SL tiene con la Agencia Tributaria asciende a 6.200 euros, siendo las deudas del expediente ejecutivo las siguientes:

- IVA régimen general 4T 2017 ..... 5.900 euros
- Sanciones tributarias ..... 300 euros

Mirme contesta en plazo la diligencia de embargo, señalando que mantiene una relación comercial con Papeles, SL y que esta tiene unos créditos pendientes de pago a su favor, por importe de 6.000 euros.

El 10 de diciembre, Papeles, SL manifiesta a Mirme que ese mes tiene importantes problemas de tesorería por lo que Mirme, ante la insistencia de la empresa, acepta ayudarle y pagarle los 6.000 euros que le debe.

Se pide:

Para cada uno de los dos apartados anteriores (a y b):

2.1. Analice la posible existencia de responsabilidad tributaria en las actuaciones descritas detallando, en su caso, el sujeto responsable, el presupuesto de hecho de la responsabilidad y el precepto normativo que lo regula.

2.2. Determine el alcance e importes de la responsabilidad analizada.

## Solución

### Parte 1.<sup>a</sup>

#### Pregunta 1

##### Apartado 1

Por lo que se refiere a la validez de la compraventa, el artículo 609 del Código Civil (CC) establece que la propiedad se adquiere por la ocupación.

La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición.

Pueden también adquirirse por medio de la prescripción.

Por su parte, el artículo 1.462 del CC dispone que se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de esta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

Además, el artículo 1.280 del CC establece que deberán constar en documento público:

- 1.º Los actos y contratos que tengan por objeto la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles.
- 2.º Los arrendamientos de estos mismos bienes por seis o más años, siempre que deban perjudicar a tercero.
- 3.º Las capitulaciones matrimoniales y sus modificaciones.
- 4.º La cesión, repudiación y renuncia de los derechos hereditarios o de los de la sociedad conyugal.
- 5.º El poder para contraer matrimonio, el general para pleitos y los especiales que deban presentarse en juicio; el poder para administrar bienes, y de cualquier otro que tenga por objeto un acto redactado o que deba redactarse en escritura pública, o haya de perjudicar a tercero.
- 6.º La cesión de acciones o derechos procedentes de un acto consignado en escritura pública.

También deberán hacerse constar por escrito, aunque sea privado, los demás contratos en que la cuantía de las prestaciones de uno o de los dos contratantes exceda de 1.500 pesetas.

Si con «eficacia del contrato» se alude a la producción de unas determinadas consecuencias, a la creación de un deber de observancia del contrato y de una vinculación a lo establecido, con «ineficacia del contrato» se alude a la falta de producción de consecuencias o, al menos, de aquellas consecuencias que normalmente deberían haberse producido en virtud de la celebración del contrato.

Bajo el concepto de ineficacia se engloban una gran variedad de supuestos que tienen como denominador común la existencia de una cierta discrepancia entre la eficacia prevista o esperada y la eficacia realmente desarrollada. De ahí que algunos autores prefieran utilizar la expresión «eficacia anormal».

Esta «eficacia anormal» es una sanción impuesta por el ordenamiento jurídico ante una infracción negocial: existe un desajuste o desarmonía entre el contrato tal y como había sido previsto por el ordenamiento jurídico y el contrato tal y como ha sido llevado a cabo en la realidad. La discrepancia entre la previsión y la realidad implica una infracción y la «ineficacia» o «eficacia anormal» constituye su sanción.

El CC presenta, en esta materia, una regulación de escasa precisión técnica y sistemática, aunque pueden considerarse regímenes de ineficacia típicos los de la nulidad, la anulabilidad y la rescisión. Su regulación se contiene en los capítulos 5.º y 6.º del título 2.º del libro 4.º, así como en ciertos preceptos aislados.

A pesar de que la inexistencia y nulidad suelen estudiarse conjuntamente, asimilándose la primera a la segunda, debido a que sus consecuencias jurídicas son las mismas, cabe señalar que el origen y naturaleza de ambas figuras es distinto.

La inexistencia es una construcción conceptual de la doctrina francesa, con el fin de eludir las rigurosas consecuencias a que conducía el carácter taxativo de las causas de nulidad (*pas de nullité sans texte*). Dicha categoría permitía reputar como ineficaces por inexistentes aquellos contratos que, sin incurrir en causa de nulidad prevista legalmente, no debían producir efectos por la naturaleza misma de las cosas.

Posteriormente, el concepto de inexistencia evoluciona para referirse a los supuestos de falta total y absoluta de algún elemento esencial del contrato (consentimiento, objeto o causa).

La nulidad, en sentido estricto, implica la falta de producción de efectos por la violación de una norma imperativa prevista en el ordenamiento jurídico.

Abarcando ambos supuestos, podemos definir el contrato nulo como aquel que por causa de un defecto no es apto para producir ningún tipo de consecuencias jurídicas. Se considera al contrato como no realizado (*nullum est negotium; nihil est actum*).

Se trata, por tanto, de una ineficacia estructural, radical y automática, normalmente originaria y absoluta.

Las causas de nulidad del contrato se derivan de los conceptos antedichos, y son las siguientes:

1. El haber traspasado las partes los límites a la autonomía privada, como son ley, moral y orden público, según el artículo 1.255 del CC.

La sanción de nulidad está específicamente prevista en el artículo 6.3 del CC, según el cual:

Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención.

2. La falta absoluta de consentimiento.
3. La inexistencia, falta absoluta de determinación o ilicitud del objeto del contrato.
4. La inexistencia o ilicitud de la causa.

Para estos supuestos, la nulidad derivaría del artículo 1.261 del CC, según el cual:

No hay contrato sino cuando concurren los requisitos siguientes:

1. Consentimiento de los contratantes.
  2. Objeto cierto que sea materia del contrato.
  3. Causa de la obligación que se establezca.
5. La falta de forma cuando venga exigida por la ley con el carácter de forma *ad solemnitatem*.

En el caso que nos ocupa, el contrato de compraventa incurre en causa de nulidad, toda vez que el artículo 1.280 del CC exige que deberá hacerse constar en documento público.

Por lo que se refiere a la validez de la donación, el artículo 633 del CC regula las formas de donación de cosa inmueble, disponiendo que para que sea válida la donación de cosa inmueble ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario.

La aceptación podrá hacerse en la misma escritura de donación o en otra separada; pero no surtirá efecto si no se hiciese en vida del donante.

Hecha en escritura separada, deberá notificarse la aceptación en forma auténtica al donante, y se anotará esta diligencia en ambas escrituras.

El artículo 634 del CC regula el contenido de la donación, señalando que la donación podrá comprender todos los bienes presentes del donante, o parte de ellos, con tal de que este se reserve, en plena propiedad o en usufructo, lo necesario para vivir en un estado correspondiente a sus circunstancias.

El artículo 639 del CC establece que podrá reservarse el donante la facultad de disponer de algunos de los bienes donados, o de alguna cantidad con cargo a ellos; pero, si muriere sin haber hecho uso de este derecho, pertenecerán al donatario los bienes o la cantidad que se hubiese reservado.

La inscripción en el Registro de la Propiedad es, como norma general, meramente voluntaria en nuestro ordenamiento jurídico. La constitución, modificación, transmisión o extinción de un derecho real se opera fuera del Registro, en la vida civil. El Registro de la Propiedad solo hace constar o publicar aquello que ya ha ocurrido fuera de los libros registrales. De ahí que la inscripción por principio sea únicamente declarativa.

La donación se perfecciona el 2 de julio de 2021, en tanto se documenta en escritura pública y el donatario la acepta en ese mismo acto. Tal y como ya se ha comentado, su inscripción en el Registro de la Propiedad no es constitutiva sino meramente declarativa. Por lo tanto, la donación goza de total validez.



## Apartado 2

Tal y como hemos señalado anteriormente, el contrato de compraventa es nulo de pleno derecho, toda vez que el artículo 1.280 del CC exige que deberá hacerse constar en documento público.

Por otra parte, la donación se perfecciona el 2 de julio de 2021, en tanto se documenta en escritura pública y el donatario (don Guillermo Pérez) la acepta en ese mismo acto. Por lo tanto, la donación goza de total validez.

En conclusión, a fecha de hoy, el verdadero propietario del inmueble es don Guillermo Pérez.

El enunciado nos indica que, a fecha de hoy, la vivienda figura inscrita registralmente a nombre del hermano de don Gustavo.

La inscripción en el Registro de la Propiedad es, como norma general, meramente voluntaria en nuestro ordenamiento jurídico. La constitución, modificación, transmisión o extinción de un derecho real se opera fuera del Registro, en la vida civil. El Registro de la Propiedad solo hace constar o publicar aquello que ya ha ocurrido fuera de los libros registrales. De ahí que la inscripción por principio sea únicamente declarativa.

La inscripción en el Registro de la Propiedad de la donación produce los siguientes efectos:

- 1.º Legitimación registral. A todos los efectos legales se presumirá que los derechos reales inscritos existen y pertenecen a su titular en la forma determinada por el asiento respectivo. De igual modo se presumirá que quien tenga inscrito el dominio o los derechos reales tiene la posesión de los mismos.
- 2.º Inoponibilidad. Los títulos de dominio o de otros derechos reales sobre bienes inmuebles que no estén debidamente inscritos o anotados en el Registro de la Propiedad no perjudican a terceros. Por ejemplo, una persona que adquiere un derecho de usufructo (derecho de uso y disfrute) de una finca no puede verse perjudicada ni privada de su derecho por un título en el que conste un derecho de usufructo a favor de otra persona si este derecho no está inscrito en el Registro de la Propiedad.
- 3.º Fe pública registral. La persona que de buena fe adquiera a título oneroso algún derecho de alguien que en el Registro aparezca con facultades para transmitirlo, será mantenido en su adquisición, una vez que haya inscrito su derecho, aunque después el derecho del transmitente resulte no ser válido por razones que no consten en el Registro. Por ejemplo, si una persona adquiere una finca de otra que aparece como propietaria de la misma en el Registro de la Propiedad, desconociendo que

lo que dice el Registro no se adecua a la realidad (desconocimiento que se presume siempre), si la adquisición es onerosa (no gratuita) y el adquirente inscribe la compraventa en el Registro de la Propiedad, dicho adquirente continuará siendo propietario aunque después se declare judicialmente que quien se la transmitió no tenía la propiedad de la finca, por causas que no consten en el Registro.

En el caso que nos ocupa, en tanto que nos encontramos ante una transmisión a título gratuito, la misma no se encuentra amparada por la fe pública registral.

- 4.º Presunción de veracidad. Los asientos por los que se inscriben los títulos en el Registro de la Propiedad producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud. Es decir, se presume que lo inscrito en el Registro de la Propiedad se corresponde con la realidad mientras no se demuestre lo contrario.
- 5.º Salvaguarda judicial. Los asientos del Registro están bajo la salvaguarda de los tribunales y producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud en los términos establecidos por la ley.
- 6.º Protección judicial de los derechos inscritos. Las acciones reales procedentes de derechos inscritos pueden ejercitarse a través del juicio regulado en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), contra quienes sin título inscrito se opongan a tales derechos o perturben su ejercicio.

## Apartado 3

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 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.

A estos efectos, el artículo 165 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone que cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender, entre otros, que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

Si se interpone tercería de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.

Por su parte, el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), desarrolla en los artículos 117 a 121 dicho incidente.

El artículo 117 del RGR regula el carácter de la tercería, señalando que la reclamación en vía administrativa será requisito previo para el ejercicio de la acción de tercería ante los juzgados y tribunales civiles. La tercería solo podrá fundarse en el dominio de los bienes embargados al obligado al pago o en el derecho del tercerista a ser reintegrado de su crédito con preferencia al que es objeto del expediente de apremio.

El artículo 119 del RGR regula la forma, plazos y efectos de la interposición de la tercería, señalando que la reclamación de tercería se formulará por escrito, acompañando los documentos originales en que el tercerista funde su derecho y copia de estos, si desea que le sean devueltos, previo cotejo. El escrito se dirigirá al órgano que esté tramitando el procedimiento de apremio, el cual lo remitirá al órgano competente para su tramitación.

Si el escrito de reclamación no reúne los requisitos exigibles a las solicitudes que se dirijan a la Administración o el tercerista no acompaña los documentos originales en los que pueda fundar su derecho al escrito de reclamación, el órgano competente para la tramitación le requerirá para que subsane su falta, para lo que dispondrá de un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, con la advertencia expresa de que, de no hacerlo así, se procederá al archivo de la reclamación.

Recibida la documentación o, en su caso, subsanados los defectos observados en la presentada, se dictará, si procede, acuerdo de admisión a trámite que será notificado al tercerista y al obligado al pago. Dicho acuerdo deberá ser dictado en el plazo de 15 días desde que se reciba la reclamación o se entiendan subsanados los defectos.

Recibido el escrito y los documentos que han de acompañarlo, se unirá al expediente de apremio, se calificará la tercería como de dominio o de mejor derecho y de haberse presentado en tiempo y forma, se suspenderá o proseguirá el procedimiento sobre los bienes o derechos controvertidos, según lo dispuesto en el artículo 165 de la LGT, en los apartados 4 y 5 de este artículo.

Si la tercería fuese de dominio, una vez admitida a trámite se producirán, entre otros, los siguientes efectos:

- a) Se adoptarán las medidas de aseguramiento que procedan según la naturaleza de los bienes. Entre otras, podrá practicarse anotación de embargo en los registros correspondientes o realizarse el depósito de los bienes. Una vez adoptadas tales medidas, se suspenderá el procedimiento de apremio respecto de los bienes o derechos objeto de la tercería.
- b) El procedimiento seguirá con respecto a los demás bienes y derechos del obligado al pago que no hayan sido objeto de la tercería hasta quedar satisfecha la deuda; en este caso, se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes y derechos controvertidos, sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante y se procederá al archivo de la reclamación de tercería planteada.

En nuestra opinión, la tercería de dominio no prosperará, dado que no ha llegado a transmitirse la propiedad del bien, al no haber concurrido los dos elementos que exige nuestro derecho para la transmisión del dominio, esto es, el título y el modo, pues faltaría este segundo, ya que no se ha producido la *traditio*, es decir, no se ha tomado posesión del local por parte del adquirente (art. 609 CC), y tampoco se ha producido la tradición ficticia, pues no se ha formalizado en escritura pública (art. 1.280 CC).

Las acciones civiles que podrían ejercitarse en el presente supuesto serían las siguientes:

- 1.º La acción revocatoria o rescisoria o pauliana, que tiene por objeto la anulación del negocio. Hay que justificar que la intención tanto del deudor como del resto de las partes tenía el ánimo de impedir el cobro. También es requisito la subsidiariedad, es decir, que se haya intentado cobrar por todos los medios posibles (si no es así, el juez nunca rescindiría un negocio). El plazo para ejercitarla es de 4 años. Por esta vía se ataca el propio negocio de transmisión de los bienes.
- 2.º Acción de nulidad. Esta acción no prescribe nunca y, por tanto, siempre se utiliza en último lugar. La pretensión de la misma es destruir el negocio y, en este caso, el negocio sí pierde todos sus efectos.

La regulación legal de la acción revocatoria o rescisoria o pauliana se encuentra en los artículos 1.111 y 1.291.3 del CC. La acción revocatoria tiene por objeto la declaración de invalidez de aquellos negocios jurídicos inicialmente válidos pero que cuando se realizaron pretendían la ineficacia de la responsabilidad patrimonial del deudor, siempre que el acreedor no pueda obtener satisfacción de su crédito por otra vía.

El artículo 643 del CC regula la donación en fraude de acreedores, estableciendo lo siguiente:

No mediando estipulación respecto al pago de deudas, solo responderá de ellas el donatario cuando la donación se haya hecho en fraude de los acreedores.

Se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores, cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella.

El artículo 1.111 del CC establece:

Los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se le debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de este con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho.

Por otra parte, el artículo 1.291.3 del CC, referente a la rescisión de los contratos, determina que son rescindibles los contratos celebrados en fraude de acreedores cuando estos no puedan de otro modo cobrar lo que se les deba.

Los requisitos son los siguientes:

- a) Existencia de un crédito anterior a favor de una persona y en contra de otra. La jurisprudencia ha venido reconociendo que no es necesario que el crédito sea líquido, sino que bastará con que sea conocido, y ha de tener próxima y segura existencia.
- b) Que haya ánimo de perjudicar al acreedor. A estos efectos, el artículo 1.297 del CC indica que se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito.
- c) También se presumen fraudulentas las enajenaciones a título oneroso, hechas por aquellas personas contra las cuales se hubiese pronunciado ante sentencia condenatoria en cualquier instancia o expedido mandamiento de embargo de bienes.
- d) Es necesario que se dé subsidiariedad, es decir, que se carezca de otro recurso legal para obtener la reparación de las cantidades debidas. Se trata pues de una responsabilidad de carácter subsidiaria que precisa una declaración previa de fallido del deudor principal y del responsable solidario.
- e) Los bienes no pueden hallarse en poder de un tercero de buena fe, en caso contrario la devolución del bien se transforma en una obligación de indemnizar por el valor del mismo.
- f) El plazo para ejercitar la acción revocatoria es de 4 años, siendo este plazo de caducidad; transcurrido dicho plazo no podrá ejercitarse esta acción; el plazo contará desde la declaración de fallido del deudor principal.

Por lo que se refiere a la acción de nulidad cabe señalar que, aunque la nulidad opera *ipso iure* y, por tanto, sin necesidad de pronunciamiento judicial expreso, razones de orden práctico pueden aconsejar el ejercicio de la acción de nulidad. Se trata de una acción declarativa, al igual que la sentencia que recae si la acción prospera: no crea el estado de ineficacia del contrato, sino que se limita a constatarlo.

La legitimación activa corresponde a cualquier persona que ostente un interés legítimo (por tanto, no solo las partes, sino también los posibles terceros interesados). Además, la nulidad puede ser declarada de oficio por el juez, aunque nadie la haya instado.

La legitimación pasiva corresponde a todos los que han sido parte en el contrato, tratándose de un supuesto de litisconsorcio pasivo necesario.

En cuanto al plazo para su ejercicio, se trata de una acción imprescriptible. Ahora bien, dicho carácter imprescriptible se predica únicamente de la declaración de nulidad, no al-

canza a la restitución de las cosas entregadas (plazo general de 15 años, tal y como establece el art. 1.964 CC), siendo además recomendable su ejercicio antes del transcurso del plazo de usucapión.

La consecuencia fundamental de la nulidad es que el contrato nulo no produce efecto alguno, lo que se recoge en la regla *quod nullum est nullum effectum producit*. No crea una verdadera vinculación entre las partes, ni hay, por tanto, prestaciones que cumplir, ni pueden ser exigidas. En caso de exigir dicha prestación, podría oponerse la excepción de nulidad.

## Pregunta 2

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, según el artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPA), 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.

Dado que el enunciado nos indica que la liquidación se puso a disposición del contribuyente mediante notificación electrónica el día 6 de julio de 2021, pero la entidad no accede hasta pasados 15 días, el 20 de julio de 2021, 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 17 de julio de 2021, 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 fecha de notificación de la liquidación se produjo en fecha 17 de julio de 2021, día en que se entiende rechazada la notificación.

El obligado tributario pudo haber optado por presentar recurso de reposición (regulado en los arts. 222 a 225 LGT), o bien directamente reclamación económico-administrativa (regulada en los arts. 235 a 238 LGT), ya que el acto es susceptible de reclamación económico-administrativa conforme a los artículos 226 y 227 de la LGT.

En cuanto al órgano competente para resolver el recurso de reposición, el artículo 225 de la LGT establece que será competente el órgano que dictó el acto recurrido. Por tanto, habiendo sido dictado el acto por parte del órgano correspondiente de la Dependencia Regional de Inspección de su domicilio fiscal (el jefe de la Oficina Técnica), será ese mismo órgano el competente para resolver el recurso de reposición.

De conformidad con el artículo 223 de la LGT, el plazo para la interposición del recurso de reposición será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.

El plazo del mes para interponer el recurso de reposición comenzará el 18 de julio de 2021 (es decir, el día siguiente al de notificación de la liquidación), finalizando el 17 de agosto de 2021 (de conformidad con lo establecido en el art. 30.4 LPA, el plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación en el mes o el año de vencimiento).

Por lo que se refiere al órgano competente para resolver la reclamación económico-administrativa, el artículo 235.3 de la LGT establece 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 un mes junto con el expediente correspondiente, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente.

En el caso que nos ocupa, el escrito de interposición deberá dirigirse al jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de la entidad.

Cabe señalar que, de conformidad con lo regulado en el artículo 229 de la LGT, al provenir al acto a impugnar de un órgano periférico de la AEAT (en este caso, la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de la entidad), y dado que la cuantía de la reclamación es superior a 150.000 euros (el acto a impugnar es una liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades del periodo impositivo 2017, cuyo importe asciende a 160.000 €, de los cuales 145.000 € corresponden a la cuota y 15.000 € a intereses de demora), el reclamante puede optar entre dos posibilidades:

- 1.<sup>a</sup> Acudir al TEAR en primera instancia para luego y, en su caso, recurrir ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en segunda instancia, mediante el recurso de alzada ordinario contemplado en el artículo 241 de la LGT.
- 2.<sup>a</sup> Impugnar directamente el acto ante el TEAC en única instancia.

Por lo que se refiere al plazo para la presentación de la reclamación económico-administrativa, el apartado 1 del artículo 235 de la LGT dispone que la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

Dado que la liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades del periodo impositivo 2017 fue notificada el 17 de julio de 2021, el plazo del mes para interponer la reclamación económico-administrativa comenzará el 18 de julio de 2021 (es decir, el día siguiente al de notificación de la liquidación), finalizando el 17 de agosto de 2021 (de conformidad con lo establecido en el art. 30.4 LPA, el plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación en el mes o el año de vencimiento).

## Parte 2.<sup>a</sup>

### Pregunta 1.1

El artículo 110 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 representación legal, disponiendo en su apartado 2 que por las personas jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa.

La representación tuvo que ser subsanada porque el modelo normalizado de representación, aportado por don Valentín Murales, aparece firmado por don Gustavo Pérez y, según consta en el apartado III del enunciado (Información básica común a todos los apartados), la Administradora única de la sociedad es doña Ana Gómez.

### Pregunta 1.2

Sí que serán válidas las actuaciones anteriores a la aportación del documento de representación subsanado, siempre que dicho documento se aporte dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo.

A estos efectos, el artículo 112 del RGAT regula las disposiciones comunes a la representación legal y voluntaria, disponiendo en su apartado 1 que la representación deberá acreditarse en la primera actuación que se realice por medio de representante, si bien su falta o insuficiencia no impedirá que se tenga por realizado el acto o trámite de que se trate, siempre que se aporte aquella o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo.

En todo caso, se podrá exigir que la persona o personas con quienes se realicen las actuaciones acrediten su identidad y el concepto en el que actúen.



En el supuesto de que el representante no acredite la representación, el acto se tendrá por no realizado o al obligado tributario por no personado a cuantos efectos procedan, salvo que las actuaciones realizadas en su nombre sean ratificadas por el obligado tributario.

## Pregunta 2

El artículo 99.9 de la LGT establece que las actuaciones de la Administración y de los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos podrán realizarse a través de sistemas digitales que, mediante la videoconferencia u otro sistema similar, permitan la comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido, la interacción visual, auditiva y verbal entre los obligados tributarios y el órgano actuante, y garanticen la transmisión y recepción seguras de los documentos que, en su caso, recojan el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad.

La utilización de estos sistemas se producirá cuando lo determine la Administración tributaria y requerirá la conformidad del obligado tributario en relación con su uso y con la fecha y hora de su desarrollo.

Por su parte, el artículo 151 de la LGT regula el lugar de las actuaciones inspectoras, estableciendo que estas podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección:

- a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
- b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.
- c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
- d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.
- e) En los lugares señalados en las letras anteriores o en otro lugar, cuando dichas actuaciones se realicen a través de los sistemas digitales previstos en el artículo 99.9 de la LGT. La utilización de dichos sistemas requerirá la conformidad del obligado tributario.

## Pregunta 3

En el caso que nos ocupa, el sujeto infractor será la entidad Alimenticia, SL, al concurrir el supuesto previsto en el artículo 203 de la LGT, que regula la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Entre otras, constituye resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria la conducta consistente en no atender algún requerimiento debidamente notificado.

La infracción prevista en este artículo será grave, y la sanción, de acuerdo con lo establecido en su apartado 5, consistirá en:

- a) Multa pecuniaria fija de 300 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- b) Multa pecuniaria fija de 1.500 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- c) Multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 % de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 % del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 y 2 % del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

En el caso que nos ocupa, el enunciado indica que Alimenticia, SL no contestó el primer requerimiento de información, ni tampoco el segundo, por lo que la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros.

## Pregunta 4

Sí que es factible, dado que el artículo 227.2 a) de la LGT dispone que, en materia de aplicación de los tributos, son reclamables las liquidaciones provisionales o definitivas.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 156.5 de la LGT establece que a los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de la LGT, que determina, a su vez, que los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

## Pregunta 5

### Apartado 1

El artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa, establece que cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

### Apartado 2

El artículo 150.7 de la LGT establece que cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en 6 meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26 de la LGT, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

## Parte 3.<sup>a</sup>

### Pregunta 1

Por lo que se refiere al primer establecimiento permanente a que alude el apartado 1.1, que ha obtenido unas pérdidas de 600.000 euros, el artículo 22.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), dispone que no se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. Por lo tanto, procederá efectuar un ajuste positivo al resultado contable, por importe de 600.000 euros:

Gasto contable .....	600.000
Gasto fiscal .....	0
Ajuste fiscal .....	<u>+ 600.000</u>

Por lo que se refiere al segundo establecimiento permanente a que alude el apartado 1.1, que ha obtenido unas rentas positivas de 1.000.000 de euros, el artículo 22.1 de la LIS establece que estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 %.

El enunciado nos indica que el establecimiento permanente ha estado sometido a un impuesto de naturaleza análoga al impuesto sobre sociedades y cuyo tipo impositivo nominal es del 16 %, por lo que procederá efectuar un ajuste negativo al resultado contable, por importe de 1.000.000 de euros:

Ingreso contable .....	1.000.000
Ingreso fiscal .....	0
Ajuste fiscal .....	<u>-1.000.000</u>

Por lo que se refiere al tercer establecimiento permanente a que alude el apartado 1.1, no resultará aplicable el apartado 1 del artículo 22 de la LIS, toda vez que el tipo impositivo nominal a que ha estado sometido en el extranjero es inferior al 10 %.

Sin perjuicio de lo anterior, sí que resultará de aplicación el artículo 31 de la LIS, que regula la deducción para evitar la doble imposición jurídica, que dispone que cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel.

- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación

de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Por lo tanto, siendo el importe líquido de las rentas de 1.840.000 euros, el importe bruto ascenderá a 2.000.000 de euros, dado que el apartado 2 del artículo 31 de la LIS dispone que el importe satisfecho en el extranjero (160.000 €) se incluirá en la renta y formará parte de la base imponible:

$$X - 0,08 X = 1.840.000$$

$$X = 2.000.000$$

Se deducirá la menor de dos cuantías:

- a) 160.000 euros ( $2.000.000 \times 8\%$ ), es decir, el importe efectivo satisfecho en el extranjero.
- b) 500.000 euros ( $2.000.000 \times 25\%$ ), es decir, el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Por lo tanto, en este caso, el importe de la deducción por doble imposición internacional jurídica (art. 31 LIS) ascenderá a 160.000 euros.

Por lo que se refiere al apartado 1.2, el artículo 16 de la LIS regula la limitación en la deducibilidad de los 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), h) y j) del artículo 15 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, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 %, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000 de euros, 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 los 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 en este apartado.

En el ejercicio 2019, el límite del 30 % del beneficio operativo asciende a 900.000 euros ( $30\% \times 3.000.000$ ). 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 2020, el límite del 30 % del beneficio operativo asciende a 3.000.000 de euros ( $30\% \times 10.000.000$ ). 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 2019, cuyo importe asciende a 400.000 euros ( $900.000 - 500.000$ ). Dado que los gastos financieros netos del periodo impositivo ascienden a 4.000.000 de euros ( $7.000.000 - 3.000.000$ ), resultará deducible la cantidad de 3.400.000 euros, mientras que el exceso (600.000 €) podrá deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite del 30 % del beneficio operativo. En consecuencia, procederá efectuar un ajuste positivo al resultado contable, por importe de 600.000 euros:

Gasto contable .....	4.000.000
Gasto fiscal .....	3.400.000
Ajuste fiscal .....	+ 600.000

## Pregunta 2

Por lo que se refiere al préstamo recibido por Allezespagne, SL de su matriz Allezenfants, el artículo 15 a) de la LIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que representen una retribución de fondos propios.

Tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de

sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Los préstamos participativos son aquellos en los que se percibe un interés variable en función de la evolución de una serie de indicadores de la empresa prestataria, como pueden ser el beneficio o el volumen de ventas. Se caracterizan por tener vocación de permanencia y, de algún modo, se configuran legalmente como algo situado entre la financiación propia y la ajena, y su capitalización es un modo natural de amortización. Se trata, pues, de un contrato mixto en el que confluyen las prestaciones del contrato de préstamo y del contrato parciario, en el que el prestamista asume el riesgo de que la evolución económico-financiera del prestatario no sea buena.

Dado que el enunciado nos indica que Allezespagne, SL es una sociedad controlada al 100 % por Allezenfants, en el caso de que el préstamo tuviera la consideración de préstamo participativo, los intereses no tendrían la consideración de gasto fiscalmente deducible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.1 a) de la LIS, en la medida en que representarían una retribución de fondos propios.

Por otra parte, cabría valorar la aplicación del artículo 15 bis de la LIS, que regula las asimetrías híbridas, con efectos para los periodos impositivos que se inicien desde el 1 de enero de 2020. Se trata de un precepto que trata de neutralizar los efectos fiscales de las asimetrías generadas en operaciones con diferente calificación fiscal, realizadas, principalmente, con entidades vinculadas no residentes, con la particularidad de que de esas operaciones se derivan gastos fiscales que no van acompañados de la correlativa inclusión de un ingreso fiscal en la otra parte (deducción sin inclusión) o bien, se produce una doble deducción del mismo gasto en dos entidades (doble deducción). En otras ocasiones tales asimetrías se manifiestan por la existencia de entidades híbridas o establecimientos permanentes.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que, de conformidad con el artículo 18.1 de la LIS, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

El préstamo recibido por Allezespagne, SL de su matriz Allezenfants es una operación efectuada entre entidades vinculadas, dado que el enunciado nos indica que Allezespagne, SL es una sociedad controlada al 100 % por Allezenfants.

A estos efectos, el artículo 18.2 a) de la LIS señala que se considerarán personas o entidades vinculadas una entidad y sus socios o partícipes, siempre que la participación sea igual o superior al 25 %.

A los efectos de determinar ese valor de mercado, el artículo 17 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece que deben compararse las circunstancias de las operaciones vinculadas

con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables. Para eso han de tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.

En el caso que nos ocupa, del enunciado se desprende la existencia de una operación que pudiera ser equiparable. Se trata de la línea de crédito concedida por Banco del Oriente en el año 2018, de la que durante todo el año 2020 Allezespagne ha dispuesto permanentemente y sin cambios de un importe de 5.000.000 de euros.

Si dividimos el importe de los intereses satisfechos por la entidad en 2020 (150.000 €) entre el importe dispuesto por Allezespagne, SL (5.000.000 €), resulta que el tipo de interés aplicado a esa operación es del 3 % (150.000/5.000.000), siendo este porcentaje sustancialmente inferior al aplicado en la operación vinculada (8,5 %).

Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se han de tener en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.
- e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, a los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia, también debe tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia relevante y sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como, entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias.

Cuando las operaciones vinculadas que realice el contribuyente se encuentren estrechamente ligadas entre sí, hayan sido realizadas de forma continua o afecten a un conjun-



to de productos o servicios muy similares, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad se efectúa teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las citadas circunstancias que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando los ajustes de comparabilidad necesarios.

El grado de comparabilidad, la naturaleza de la operación y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los principales factores que determinan, en cada caso, el método de valoración más adecuado.

Por tanto, en el caso de que resultara aplicable el tipo de interés del 3% a la operación de préstamo entre las entidades vinculadas Allezenfants y Allezespagne, SL, los gastos financieros fiscalmente deducibles ascenderían a 24.000 euros ( $800.000 \times 3\%$ ) por lo que, al haberse contabilizado como gasto financiero un importe de 68.000 euros, aplicando el tipo de interés del 8,5% ( $8,5\% \times 800.000$ ), procedería efectuar un ajuste positivo al resultado contable, por importe de 44.000 euros:

Gasto contable .....	68.000
Gasto fiscal .....	24.000
Ajuste fiscal .....	+ 44.000

## Parte 4.<sup>a</sup>

### Pregunta 1

En el caso a), el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), establece que se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

- 1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de la LIVA, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- 2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

- 3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.
- 4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

En este caso, la prestación del servicio de asesoramiento jurídico especializado en la legislación alimentaria se localiza en el TAI español, dado que si bien no se localiza en la Unión Europea, su utilización o explotación económica sí que se realiza en el TAI español.

El sujeto pasivo será la entidad Mirme, tal y como establece el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA, al tratarse de una persona jurídica que tiene la condición de empresario o profesional y que realiza una prestación de servicios sujeta al IVA.

En cuanto al devengo, el artículo 75.Uno.2.º de la LIVA señala que, en las prestaciones de servicios, se devengará el impuesto cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

En el caso b), el artículo 69.Uno.2.º de la LIVA indica que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el TAI español cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el TAI.

En este caso, la prestación del servicio de asesoramiento jurídico especializado en la legislación alimentaria se localiza en el TAI español, dado que el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal (es un particular portugués), y el servicio se presta por la entidad Mirme, que tiene la sede de su actividad económica en el TAI español.

El sujeto pasivo será la entidad Mirme, tal y como establece el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA, al tratarse de una persona jurídica que tiene la condición de empresarios o profesionales y que realiza una prestación de servicios sujeta al IVA.

En cuanto al devengo, el artículo 75.Uno.2.º de la LIVA establece que, en las prestaciones de servicios, se devengará el impuesto cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

## Pregunta 2

Por lo que se refiere a la entrega del vehículo usado, se trata de una entrega de bienes sujeta al IVA, dado que el artículo 4.Dos b) de la LIVA establece que 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, incluso las efectuadas

con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto (el enunciado indica que se trata del vehículo que doña Ana venía usando también para la prestación de sus servicios a Mirme).

No resulta aplicable ninguno de los supuestos de exención a que se refieren el artículo 20 y otros preceptos de la LIVA, por lo que la operación no está exenta.

En cuanto al devengo, el artículo 75.Uno.1.º de la LIVA establece que, en las entregas de bienes, el impuesto se devengará cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. El enunciado nos indica que el vehículo usado se entrega a Muchomercedes en fecha 2 de julio de 2021, por lo que el devengo se produce en dicha fecha, con la puesta a disposición del adquirente.

En relación con el 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 que el sujeto pasivo será doña Ana Gómez, dado que se trata de una profesional que presta sus servicios profesionales en España de forma exclusiva para Mirme.

Respecto a la base imponible, el artículo 78.Uno de la LIVA dispone que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. El enunciado nos indica que las partes han acordado una contraprestación de 3.000 euros por la entrega del vehículo usado, por lo que la base imponible será dicha cuantía.

En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 90 de la LIVA dispone que el impuesto se exigirá al tipo del 21 %, salvo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 91 de la LIVA, resulta aplicable un tipo de gravamen reducido.

En este caso, no concurre ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 91 de la LIVA, por lo que resultará aplicable el tipo de gravamen del 21 %.

Por lo que se refiere a la entrega del vehículo nuevo, se trata de una entrega de bienes sujeta al IVA, tal y como establece el artículo 8 de la LIVA, al tratarse de la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

No resulta aplicable ninguno de los supuestos de exención a que se refieren el artículo 20 y otros preceptos de la LIVA, por lo que la operación no está exenta.

En cuanto al devengo, el artículo 75.Uno.1.º de la LIVA regula que, en las entregas de bienes, el impuesto se devengará cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. El enunciado nos indica que el vehículo nuevo se entrega por el concesionario Muchomer-

cedes a doña Ana en fecha 2 de julio de 2021, por lo que el devengo se produce en dicha fecha, con la puesta a disposición del adquirente.

En relación con el sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA establece 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 que el sujeto pasivo será el concesionario Muchomercedes.

En cuanto a la base imponible, el artículo 78.Uno de la LIVA dispone que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

El enunciado nos indica que el precio de mercado del automóvil asciende a 40.000 euros, así como que el impuesto especial sobre determinados medios de transporte asciende a 3.500 euros. De conformidad con lo establecido en el artículo 78.Dos.4.º de la LIVA, se incluyen en el concepto de contraprestación los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Por lo que respecta al descuento del 5 % otorgado por el concesionario sobre el precio del automóvil, cuyo importe asciende a 2.000 euros ( $40.000 \times 5\%$ ), el artículo 78.Tres.2.º de la LIVA establece que no se incluirán en la base imponible los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella. Por lo tanto, el descuento de 2.000 euros no formará parte de la base imponible.

En cuanto al descuento de 3.000 euros por la entrega del vehículo usado que doña Ana venía utilizando hasta ahora para la prestación de sus servicios profesionales, si bien el artículo 78.Tres.2.º de la LIVA establece que no se incluirán en la base imponible los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella, lo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones. En este caso, el descuento de 3.000 euros constituye la remuneración por la entrega del vehículo usado, que es una operación sujeta y no exenta de IVA, por lo que no procede minorar la base imponible en dicha cuantía.

En relación con la posible inclusión en la base imponible de los intereses derivados de la financiación del vehículo con un préstamo a 5 años, con un tipo de interés fijo, el artículo 78.Dos.1.º de la LIVA establece que no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios. Por lo tanto, no procede incluir en la contraprestación los intereses del préstamo.

Por consiguiente, la base imponible ascenderá a 38.000 euros ( $40.000 - 2.000 \text{ €}$  del descuento del 5 % sobre el precio del automóvil).

En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 90 de la LIVA dispone que el impuesto se exigirá al tipo del 21 %, salvo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 91 de la LIVA, resulta aplicable un tipo de gravamen reducido.

En este caso, no concurre ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 91 de la LIVA, por lo que resultará aplicable el tipo de gravamen del 21 %.

### Pregunta 3

En cuanto al apartado a), se trata del supuesto de no sujeción a que se refiere el artículo 7.2.º de la LIVA, al tratarse de entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

A los efectos de la LIVA, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, solo puedan utilizarse en fines de promoción.

Con relación al apartado b), el seguro de incendios contratado con la aseguradora Muchofuego, SA es una operación sujeta al IVA, dado que el artículo 11.Dos.10.º de la LIVA dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, si bien exenta de IVA, dado que el artículo 20.Uno.16.º de la LIVA establece la exención de las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

Por lo que respecta a la oficina donde desarrolla su actividad la sociedad y que tiene alquilada a Rentasaltas, SL, es una operación sujeta al IVA, dado que el artículo 11.Dos.2.º de la LIVA dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

No resulta aplicable ninguno de los supuestos de exención a que se refieren el artículo 20 y otros preceptos de la LIVA, por lo que la operación no está exenta.

De conformidad con lo establecido en el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA, el sujeto pasivo de la operación de seguro es Muchofuego, SL, mientras que el sujeto pasivo de la operación de arrendamiento de la oficina es Rentasaltas, SL.

### Pregunta 4

La operación de venta del local a Miau, SL 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 TAI las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio) por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5. Uno c) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales los arrendadores de bienes), 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).

El artículo 20.Uno.22.º de la LIVA dispone 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.

En este caso, previamente a la transmisión del local, existió una utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo superior a 2 años por parte del arrendatario (Guau, SL). Por lo tanto, la transmisión del local a Miau, SL constituye una entrega de bienes sujeta y exenta de IVA, al tratarse de la segunda entrega del local.

De acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITP y AJD), y el artículo 4.4 de la LIVA, determinadas operaciones realizadas por empresarios o profesionales relacionadas con bienes inmuebles pueden tributar por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITP y AJD. Uno de los casos en los cuales una entrega de bienes realizada por un empresario o profesional puede tributar por el concepto TPO es la entrega de un bien inmueble, cuando goce de exención en el IVA. Por lo tanto, la operación de transmisión del local quedaría gravada por el concepto TPO del ITP y AJD (excepto que se produzca la renuncia a la exención).

Por lo que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.Dos de la LIVA exigía que el adquirente tuviese derecho a la deducción total de las cuotas. Con la reforma operada por la Ley 28/2014, nuestro legislador ha flexibilizado completamente la renuncia a la exención al IVA, dando nueva redacción al artículo 20.Dos de la LIVA, de forma 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.

Con esta norma, salvo aquellos sujetos pasivos que no tengan derecho a deducir cuota alguna por IVA ni vayan a dedicar el activo a una actividad que otorgue siquiera parcialmente tal derecho, se puede renunciar a la exención. De esta forma, se dota de una enorme seguridad al tráfico inmobiliario, permitiendo que el vendedor de los activos tenga clara, en una gran mayoría de casos, la certeza del tratamiento de la operación.

Para el comprador, además, queda claro que podrá beneficiarse de la renuncia a la exención aunque, por ejemplo, no haya optado aún por la prorrata especial. Ciertamente sufrirá un perjuicio financiero, ya que no podrá deducir el IVA soportado por la operación hasta el momento en el que opte por la prorrata especial, con lo que tendrá que ingresar el IVA devengado por autorrepercusión, pero no se puede negar que estamos ante una mejora relevante.

Como es lógico, esta novedad ha hecho que se tenga que modificar el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Así, su artículo 8 ha recibido nueva redacción, de tal forma que los requisitos son:

- a) Comunicación fehaciente de la renuncia a la exención al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes. Este requisito se mantiene.
- b) La renuncia se practicará operación por operación, como es habitual.
- c) La declaración suscrita por el adquirente se modifica en coherencia con la norma. Por este motivo, el adquirente deberá hacer constar que es sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcial.

Dado que el adquirente (Miau, SL) es una entidad que se dedica a prestar servicios veterinarios (sujetos y no exentos de IVA), se cumplen los requisitos para que el transmitente (don Gustavo Pérez) pueda renunciar a dicha exención, ya que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y tiene derecho a efectuar la deducción total del IVA soportado al realizar la adquisición.

La opción más favorable será la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente puesto que, de esta forma, la operación quedará sujeta y no exenta de IVA, y Miau, SL se podrá deducir la cuota de IVA soportada en la adquisición del local. En cambio, si no se ejercita la renuncia a la exención del IVA, la operación quedará gravada por el concepto TPO del ITP y AJD, y Miau, SL no se podrá deducir el impuesto satisfecho en la adquisición del local.

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 don Gustavo Pérez.

Ahora bien, el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA establece que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, 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 que don Gustavo Pérez (transmitente) renuncie a la exención del IVA, el sujeto pasivo de la operación será la entidad adquirente del local (Miau, SL).

En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 90 de la LIVA dispone que el impuesto se exigirá al tipo del 21 %, salvo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 91 de la LIVA, resulta aplicable un tipo de gravamen reducido.

En este caso, no concurre ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 91 de la LIVA, por lo que resultará aplicable el tipo de gravamen del 21 %.

## Pregunta 5

El artículo 8.Tres de la LIVA define el concepto «Ventas a distancia intracomunitarias de bienes» como aquellas entregas de bienes que hayan sido expedidas o transportadas por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.
- b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:
  - a') Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2.º de la LIVA.
  - b') Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2.º de la LIVA.



Por su parte, el artículo 68.Tres b) de la LIVA establece que se entenderán realizadas en el TAI las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el TAI por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Cuando el TAI sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente.
- b) Que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

A estos efectos, el artículo 73 de la LIVA dispone que, a los efectos previstos en el artículo 68.Tres b) de la LIVA, el límite referido será de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional.

Por su parte, el artículo 68.Cuatro de la LIVA establece que no se entenderán realizadas en el TAI las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en el TAI con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final, cuando se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes referidas en la letra b) del apartado Tres, cuando no se cumpla, o desde el momento que deje de cumplirse, la condición de la letra b’).

Dado que el importe de las ventas realizadas en el año anterior (2020) a particulares sitios en países de la Unión Europea (85.000 €) superó el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA (10.000 €), las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas en 2021 no se entenderán realizadas en el TAI, sino en el territorio de llegada de las mercancías (Alemania).

En cuanto a cómo y dónde se deben presentar las declaraciones, cabe señalar que el Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, introduce tres nuevos regímenes especiales para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones, que sustituyen y amplían los regímenes especiales vigentes en la actualidad para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión:

- a) Régimen exterior de la Unión (OSS). Aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a consumidores finales.

b) Régimen de la Unión (OSS). Aplicable a las siguientes operaciones:

- Los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo a consumidores finales.
- Ventas a distancia intracomunitarias de bienes.
- Entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final.

c) Régimen de importación (IOSS). Aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros al que podrán acogerse, directamente o a través de un intermediario establecido en la Comunidad, en determinadas condiciones, los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos objeto de impuestos especiales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 163 univicies de la LIVA, podrán acogerse al régimen especial (régimen de la Unión) los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, que presten servicios que se consideren prestados en este último, a destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tales, así como los que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes o entregas interiores de bienes en las condiciones previstas en el artículo 8 bis b) de la LIVA.

El artículo 163 duovicies de la LIVA regula las obligaciones formales en el «Régimen de la Unión» disponiendo que, en caso de que España sea el Estado miembro de identificación el empresario o profesional que realice operaciones acogidas a este régimen especial quedará obligado a:

- a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de la LIVA.
- b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.
- c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del periodo al que se refiere la misma.
- d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingre-

sará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

- e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un periodo de 10 años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

- f) Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

El empresario o profesional que considere al Reino de España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

## Parte 5.<sup>a</sup>

### Pregunta 1

#### Apartado a)

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.

De conformidad con lo establecido en el artículo 5.9 del CAU, la declaración sumaria de entrada (ENS es el acrónimo procedente del término inglés *Entry Summary Declaration*) es el acto por el que una persona informa a las autoridades aduaneras, en la forma y el modo establecidos, y dentro de un plazo concreto, de que determinadas mercancías van a entrar en el territorio aduanero de la Unión.

Tal y como establece el artículo 127 del CAU, las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión deberán ser objeto de una declaración sumaria de entrada.

La declaración sumaria de entrada será presentada a la aduana de primera entrada, dentro de un plazo determinado, antes de que las mercancías sean introducidas en el territorio aduanero de la Unión.

No obstante lo anterior, las autoridades aduaneras podrán autorizar que la declaración sumaria de entrada se presente en otra aduana, siempre que esta comunique inmediatamente a la aduana de primera entrada o ponga a su disposición por vía electrónica los datos necesarios.

#### Apartado b)

Por lo que se refiere a las 500 cajas puestas a consumo en Valencia, resultará aplicable el régimen aduanero del despacho a libre práctica, regulado en el artículo 201 del CAU, según el cual 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.

Por lo que se refiere a las 500 cajas que se van a introducir en un depósito aduanero en el puerto de Valencia, hasta que puedan ser enviadas a Madrid, resultará aplicable el régimen aduanero del depósito aduanero, regulado en los artículos 237 a 240 del CAU.

#### Apartado c)

Por lo que se refiere a las 500 cajas que se van a introducir en un depósito aduanero en el puerto de Valencia, hasta que puedan ser enviadas a Madrid, el artículo 237.1 del CAU dispone que, en el marco de un régimen de depósito, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser almacenadas en el territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas a:

- a) Derechos de importación.
- b) Otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor.
- c) Medidas de política comercial en la manera en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión, o su salida de él.

Por otra parte, el artículo 24 de la LIVA regula las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales, disponiendo que estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las entregas de los bienes

destinados a ser vinculados al régimen de depósito aduanero y los que estén vinculados a dicho régimen.

Esta exención se aplicará mientras los bienes a que se refiere permanezcan vinculados al régimen indicado.

Por lo que se refiere a las 500 cajas puestas a consumo en Valencia, el artículo 201.2 del CAU establece que el despacho a libre práctica implicará la percepción de los derechos de importación debidos.

El valor en aduana de las mercancías se regula en los artículos 69 a 74 del CAU. Según dispone el artículo 70 del CAU, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio efectivamente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero a favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.

De los datos del enunciado se desprende que el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas asciende a 150.000 euros (500 cajas importadas a razón de 300 € cada caja).

A la vista de los datos del enunciado, la importación se ha efectuado incluyendo la cláusula FOB Shanghái (*free on board* – franco a bordo), lo cual implica que el vendedor cumple con su obligación una vez que la mercancía, ya despachada de aduanas para la exportación, ha sobrepasado la borda del buque designado en el puerto de embarque convenido. Aunque es frecuente que este término se utilice para todo tipo de transporte, en principio, solo está pensado para el transporte mediante un buque.

Para completar la determinación del valor en aduana siguiendo el método principal relativo al valor de transacción de las mercancías importadas, deberán tomarse en consideración los ajustes previstos en los artículos 71 y 72 del CAU.

En el artículo 71 del CAU se detallan los conceptos que deben formar parte del valor en aduana, es decir, deberán adicionarse al valor de transacción siempre que no estén incluidos ya en el mismo.

En el artículo 72 del CAU se especifican los conceptos que no forman parte del valor en aduana, y que por ello deberán ser deducidos del valor de transacción en caso de estar ya incluidos en el mismo.

Según dispone el artículo 71 del CAU, al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con:

- a) Los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:
  - i) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
  - ii) El coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren que forman un todo con la mercancía.
  - iii) El coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales.
- b) El valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar:
  - i) Materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas.
  - ii) Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas.
  - iii) Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
  - iv) Trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.
- d) El valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor.
- e) Los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, así como los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Por otra parte, el artículo 72 del CAU dispone que al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, no se incluirá ninguno de los elementos siguientes:

- a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión.
- b) Los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial.
- c) Los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y, si así se requiere, que el comprador pueda demostrar que se cumplen las siguientes condiciones:
  - Que tales mercancías se venden efectivamente al precio declarado como realmente pagado o por pagar.
  - Que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el país y en el momento en que se haya proporcionado la financiación.
- d) Derechos de reproducción en la Unión de las mercancías importadas.
- e) Comisiones de compra.
- f) Derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías.

De conformidad con lo establecido en el artículo 71 c) del CAU, formará parte del valor en aduana el coste del embalaje especial para conservar los productos alimenticios (de 20 € por caja).

Tal y como establece el artículo 71 a) del CAU, formará parte del valor en aduana el canon (de 1 € por unidad de producto) que la sociedad Comecome, SL ha de satisfacer a la empresa en Estados Unidos Eateat, para poder comercializar y distribuir la mercancía en España, dado que dicho pago se considera condición de la venta entre la empresa española y el proveedor en China.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 72 del CAU, no formará parte del valor en aduana el gasto de transporte de las mercaderías, desde la aduana de Valencia hasta Madrid (art. 72 a) CAU), cuyo importe asciende a 500 euros (dado que la importación se habrá realizado en condiciones FOB, entendemos que el precio efectivamente pagado o por pagar no incluye dicho concepto, por lo que no procede restarlo).

De todo lo anterior se deduce que el valor en aduana de las 500 cajas despachadas a libre práctica asciende a 212.500 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Precio efectivamente pagado o por pagar (500 × 300)	150.000
+ Ajuste coste embalaje (art. 71.1 a) iii) CAU) (500 × 20)	+10.000
+ Ajuste comisión venta (art. 71.1 a) i) CAU)	+500 euros (1)
+ Ajuste cánones (art. 71.1 c) i) CAU) (500 × 100 × 1)	+50.000
+ Ajuste transporte y seguro (art. 71.1 e) CAU)	+2.000
<b>Valor en aduana</b>	<b>212.500</b>

(1) Los comisionistas (denominados también agentes o intermediarios) son unas personas que compran o venden mercancías, a veces en su propio nombre, pero siempre por cuenta de su comitente, representando en el contrato de venta ya sea al vendedor o al comprador. Por lo general, los comisionistas perciben como remuneración una comisión que, normalmente, es un porcentaje del precio de las mercancías. Un comisionista de venta es una persona que actúa por cuenta de un vendedor; busca clientes para su comitente, recibe los pedidos y, a veces, se encarga incluso del almacenamiento y de la entrega de las mercancías al comprador. La retribución por los servicios prestados al comitente se denomina «comisión de venta». Si, según las condiciones del contrato, el comprador de unas mercancías de importación, además del precio facturado por el vendedor extranjero, tiene que pagar al comisionista de dicho vendedor una comisión de venta, para determinar el valor de transacción deberá añadirse al precio de factura el importe de esa comisión.

De los datos del enunciado se desprende que los derechos arancelarios de los productos importados son del 5% *ad valorem*, por lo que los derechos arancelarios ascienden a 10.625 euros (212.500 × 5%).

El artículo 83 de la LIVA regula la base imponible de las importaciones de bienes, señalando que, como regla general, 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 TAI, 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.



Por lo tanto, la base imponible del IVA a la importación ascenderá a 223.625 euros, siendo el resultado, en el caso que nos ocupa, de adicionar al valor en aduana (212.500 €) los derechos arancelarios devengados con motivo de la importación (10.625 €), así como los gastos de transporte hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad (500 €).

Y teniendo en cuenta que de los datos del enunciado se desprende que el tipo de gravamen del IVA aplicable será el 10 %, la cuota de IVA a la importación devengada con motivo del despacho a consumo de las mercancías ascenderá a 22.362,50 euros ( $223.625 \times 10 \%$ )

## Pregunta 2

### Primero

El gasóleo es un producto de la tarifa primera del artículo 50 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (LIE), al que le corresponde el epígrafe 1.3 (tipo normal) o 1.4 (tipo reducido) en función del uso:

- El epígrafe 1.3 es de aplicación cuando el gasóleo se emplea como carburante en usos distintos de los previstos en el artículo 54.2 de la LIE.
- El epígrafe 1.4 es de aplicación cuando el gasóleo se emplea como carburante en usos previstos en el artículo 54.2 de la LIE.
- El epígrafe 1.4 es de aplicación cuando el gasóleo se emplea como combustible.

Por lo que se refiere a los vehículos de turismo de los representantes comerciales, el artículo 54.2 de la LIE dispone que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales.

Por consiguiente, la cuota a pagar se determinará aplicando el epígrafe 1.3 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del artículo 50 de la LIE, sin que resulte aplicable ningún tipo de devolución o bonificación, ascendiendo a 7.580 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Tipo general $[(307/1.000) \times 20.000]$ .....	6.140
Tipo especial $[(72/1.000) \times 20.000]$ .....	1.440
Cuota total a pagar .....	<u>7.580</u>

Por lo que se refiere a los camiones-remolque con un peso máximo autorizado de 12 toneladas cada uno, el artículo 54.2 de la LIE señala que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales.

Por consiguiente, la cuota a pagar se determinará aplicando el epígrafe 1.3 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del artículo 50 de la LIE, ascendiendo a 18.950 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Tipo general [(307/1.000) × 50.000] .....	15.350
Tipo especial [(72/1.000) × 50.000] .....	3.600
Cuota total a pagar .....	18.950

Ahora bien, en el caso de los camiones-remolque, resultará aplicable el artículo 52 bis de la LIE, que regula la devolución parcial por el gasóleo de uso profesional, y que dispone que los titulares de vehículos de motor o conjuntos de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera, por cuenta ajena o por cuenta propia, y con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas, tendrán derecho a una devolución parcial del impuesto sobre hidrocarburos satisfecho o soportado respecto del gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de aquellos.

Los titulares de los vehículos mencionados en el párrafo anterior deberán hallarse en posesión del correspondiente título administrativo que, en su caso, habilite para el ejercicio de la actividad, de acuerdo con lo previsto en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, y en su normativa de desarrollo. Igualmente, los indicados titulares deberán hallarse en posesión de los permisos y autorizaciones precisos para el ejercicio de su actividad que deban expedir las autoridades autonómicas o locales.

La base de la devolución estará constituida por el volumen de gasóleo que haya sido adquirido por el interesado y destinado a su utilización como carburante en los vehículos. La base así determinada se expresará en miles de litros.

El tipo estatal de la devolución, expresado en euros por 1.000 litros, será el importe positivo resultante de restar la cantidad de 306 euros del tipo general del epígrafe 1.3 y la cantidad de 48 euros del tipo especial, vigentes en el momento de generarse el derecho a la devolución.

La cuantía máxima de la devolución a percibir no excederá de la que correspondería a 50.000 litros por vehículo y año, salvo que se trate de taxis, en cuyo caso la cuantía máxima de la devolución no excederá de la que correspondería a 5.000 litros por taxi y año. Por

el ministro de Hacienda y Función Pública se podrá disponer el fraccionamiento de estos límites para su aplicación en relación con periodos de tiempo inferiores al año.

Por lo tanto, el importe de la devolución parcial por el uso de gasóleo profesional a que se refiere el artículo 52 bis de la LIE ascenderá a 2.450 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Tipo general $[(1/1.000) \times 50.000]$ .....	50
Tipo especial $[(48/1.000) \times 50.000]$ .....	2.400
Cuota total a pagar .....	<u>2.450</u>

Por lo que se refiere a las carretillas elevadoras (toros mecánicos) con motor de gasóleo para el movimiento de los palés y su carga en los camiones, el artículo 54.2 de la LIE dispone que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:

- a) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, podrá utilizarse gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del impuesto en los motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizados para circular por vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura.

- b) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que, por sus características y configuración objetiva, sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización.
- c) Motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

Por consiguiente, la cuota a pagar se determinará aplicando el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del artículo 50 de la LIE, ascendiendo a 676,97 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Tipo general $[(78,71/1.000) \times 7.000]$ .....	550,97
Tipo especial $[(18/1.000) \times 7.000]$ .....	126
Cuota total a pagar .....	<u>676,97</u>

Por lo que se refiere al sistema de calefacción de caldera de gasóleo existente en las dependencias de oficinas y estancias para la exhibición de productos y recepción de clientes, la cuota a pagar se determinará aplicando el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.ª del artículo 50 de la LIE, ascendiendo a 967,10 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Tipo general $[(78,71/1.000) \times 10.000]$ .....	787,10
Tipo especial $[(18/1.000) \times 10.000]$ .....	180
Cuota total a pagar .....	<u>967,10</u>

## Segundo

Por lo que se refiere a los camiones-remolque con un peso máximo autorizado de 12 toneladas cada uno, el artículo 52 bis.7 de la LIE dispone que el procedimiento para la práctica de la devolución parcial por el gasóleo de uso profesional se establecerá por el ministro de Economía y Hacienda y podrá comprender, entre otros, los siguientes aspectos:

- La obligación de que los interesados se inscriban en un registro específico y de que presenten declaraciones tributarias comprensivas de los datos de su actividad que sean relevantes para la gestión y comprobación de la devolución.
- La obligación de que los interesados utilicen medios de pago específicos para la adquisición del gasóleo respecto del cual soliciten la devolución. En los casos en que se establezca, la utilización obligatoria de medios de pago específicos para la adquisición del gasóleo respecto del cual se solicite la devolución tendrá la consideración de declaración tributaria por medio de la cual se solicita la devolución.
- La obligación, para las entidades emisoras de los referidos medios de pago específicos y para los vendedores de gasóleo que los acepten, de proporcionar a la Administración tributaria la información derivada de la utilización de estos por los solicitantes de la devolución.

Por lo que se refiere a las carretillas elevadoras (toros mecánicos) con motor de gasóleo para el movimiento de los palés y su carga en los camiones y al sistema de calefacción de caldera de gasóleo existente en las dependencias de oficinas y estancias para la exhibición de productos y recepción de clientes, el enunciado nos indica que para atender a ambos la entidad dispone de un depósito de gasóleo de 3.000 litros con surtidor, cuyo proveedor es el almacén fiscal Hijos de Juan Español, SAU, el cual sirve el gasóleo en las propias instalaciones de Comecome, SL por el procedimiento de ventas en ruta.

A estos efectos, el artículo 27 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se establece el Reglamento de Impuestos Especiales (RIE), regula que la salida de productos

de fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal podrá efectuarse por el procedimiento de ventas en ruta siempre que se haya devengado el impuesto con aplicación de un tipo ordinario o reducido.

Por su parte, el artículo 106 del RIE dispone que la aplicación del tipo reducido fijado en el epígrafe 1.4 del apartado 1 del artículo 50 de la LIE queda condicionada, por lo que se refiere a la utilización del gasóleo, a las condiciones que se establecen en este artículo y a la adición de marcadores de acuerdo con lo señalado en el artículo 114 del RIE.

Solo podrán recibir gasóleo con aplicación del tipo reducido (denominado «gasóleo bonificado») los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados, con arreglo a las normas que figuran en el artículo 106 de la LIE.

A estos efectos tendrán la consideración de «consumidores finales» las personas y entidades que reciban el gasóleo bonificado para utilizarlo, bajo su propia dirección y responsabilidad, en los fines previstos en el apartado 2 del artículo 54 de la LIE o en un uso como combustible.

A este respecto, el artículo 114 del RIE regula la adición de marcadores, estableciendo que se entenderá por marcadores los agentes marcadores o trazadores aprobados por el ministro de Economía y Hacienda para su adición al gasóleo y al queroseno en las condiciones previstas en el presente artículo.

Como regla general, la adición de los marcadores se llevará a cabo en fábricas y depósitos fiscales conforme a las siguientes reglas:

- a) A todo gasóleo que salga de fábrica o depósito fiscal con el impuesto devengado a tipo reducido o con aplicación de alguna de las exenciones previstas en el apartado 2 del artículo 51 de la LIE, le deberán haber sido incorporados previamente los marcadores en las proporciones y condiciones establecidas.
- b) A todo queroseno que salga de fábrica o depósito fiscal con el impuesto devengado a tipo reducido, le deberán haber sido incorporados previamente los marcadores en las proporciones y condiciones establecidas.
- c) Las operaciones de adición de marcadores deberán ser notificadas con la suficiente antelación a los servicios de intervención para, si lo estiman oportuno, presenciarlas y verificar su desarrollo y conclusión. No obstante, cuando en las fábricas y depósitos fiscales se disponga de sistemas automáticos de marcado que garanticen el control de las operaciones, previamente aprobados por el centro gestor, este podrá dispensar de la obligación de notificación previa.

En los supuestos de circulación intracomunitaria, toda expedición de gasóleo o queroseno destinada al ámbito territorial interno para beneficiarse en el mismo de la aplicación

de un tipo reducido o bien, si se trata de gasóleo, de las exenciones a que se refieren los párrafos anteriores, deberá incorporar los marcadores desde el Estado miembro de origen salvo cuando el receptor sea una fábrica o depósito fiscal, que lo podrá incorporar en las condiciones establecidas anteriormente.

No obstante, el requisito del marcado en origen podrá ser dispensado por la oficina gestora, que, con las garantías necesarias, podrá autorizar la adición de los marcadores en el momento de producirse el devengo del impuesto con ocasión de la recepción.

En los supuestos de importaciones que no tengan lugar en régimen suspensivo, los marcadores habrán de incorporarse al gasóleo y al queroseno antes de que se produzca el devengo con aplicación, bien de un tipo reducido, o bien, si se trata de gasóleo, de las exenciones a que se refieren los párrafos anteriores. Por la aduana de importación se ordenará la extracción de muestras para la realización del correspondiente análisis.

En el documento de circulación que proceda expedir para amparar la circulación de gasóleo y queroseno se hará constar, en su caso, la circunstancia de que dichos productos incorporan marcadores.

## Parte 6.<sup>a</sup>

### Pregunta 1

Durante el tiempo que el inmueble ha estado a disposición de su propietario, es decir, de mayo a diciembre de 2020, se genera una renta en concepto de imputación de rentas inmobiliarias.

El enunciado del supuesto indica que don Gustavo es propietario con carácter privativo del chalé, por lo que se trata de un bien privativo de don Gustavo, tal y como dispone el artículo 1.346 del CC. Por tanto, la imputación de rentas inmobiliarias corresponderá a don Gustavo.

El artículo 85 de la LIRPF dispone que, en el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los 10 periodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 %.

En este caso, la imputación de rentas inmobiliaria ascenderá a 1.600 euros ( $2\% \times 120.000 \times 8/12$ ).

Por otra parte, durante el tiempo que el inmueble ha estado arrendado, es decir, de enero a abril de 2020, se genera una renta en concepto de rendimiento del capital inmobiliario.

Por lo que se refiere a la individualización de dicha renta, el artículo 11 de la LIRPF establece que los rendimientos del capital se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

El enunciado del supuesto indica que don Gustavo es propietario con carácter privativo del chalé, por lo que se trata de un bien privativo de don Gustavo, tal y como dispone el artículo 1.346 del CC. Por tanto, el rendimiento del capital inmobiliario será imputable a don Gustavo.

A estos efectos, según dispone el artículo 22 de la LIRPF, tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

El artículo 23.1 de la LIRPF señala que para la determinación del rendimiento neto se deducirán de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, como los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los 4 años siguientes.

El artículo 23.2 de la LIRPF regula las reducciones, disponiendo que, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo declarado se reducirá en un 60 %.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta (importes expresados en euros):

Rendimiento íntegro (2.500 × 4)	10.000
Gastos deducibles (1):	-3.100
- Intereses (3.600 × 4/12)	1.200
- Seguro hogar (900 × 4/12)	300
- IBI (1.200 × 4/12)	400
- Amortización inmueble (300.000 × 3% × 40% × 4/12)	1.200
Rendimiento neto	6.900
Reducción rendimiento neto (2)	0
Rendimiento neto reducido	6.900

(1) Tienen la consideración de gastos deducibles los establecidos en el artículo 13 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), es decir, el IBI (1.200 €), el seguro del hogar (900 €), así como los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición del bien (3.600 €), si bien en proporción al periodo de tiempo durante el cual el inmueble ha estado arrendado, es decir, 4 meses, tal y como establece, entre otras, la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V0770/2009, de 14 de abril (NFC032647).

También resulta deducible la amortización del bien inmueble, en la parte que no exceda del resultado de aplicar el porcentaje del 3% sobre el coste de adquisición satisfecho (300.000 €), sin incluir en el cómputo el valor del suelo:

$$(280.000 + 20.000) \times 3\% \times 40\% \times 4/12 = 1.200 \text{ euros}$$

Ahora bien, no resulta fiscalmente deducible el gasto correspondiente a trabajos de acondicionamiento de la piscina para la temporada estival, que asciende a 2.200 euros. Según el criterio establecido por la DGT, entre otras, en las Consultas vinculantes V0070/2005, de 26 de enero (NFC024372), y V1080/2014, de 14 de abril (NFC050845), los gastos de reparación y conservación dirigidos, de forma exclusiva, a poner el inmueble en condiciones para volver a alquilarlo (por ejemplo, pintura, acuchillado, etc.), si son deducibles, salvo que durante el periodo en el que no está alquilado lo disfrute su propietario o el titular del derecho real.

(2) De conformidad con lo establecido en el artículo 23.2 de la LIRPF, no procede reducir el rendimiento neto en un 60% para el caso de arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda, puesto que no se considera arrendamiento de vivienda al que no tiene dicho destino y, en particular, los de temporada. (Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, RG 5663/2017 -NFJ069757-).

## Pregunta 2

En cuanto a la pensión compensatoria a favor del cónyuge, de acuerdo con la legislación civil (art. 97 CC), el cónyuge al que la separación o divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación



anterior en el matrimonio, tiene derecho a una pensión que se fijará en la resolución judicial de separación o divorcio:

- Para el pagador (don Gustavo), la pensión compensatoria satisfecha, siempre que haya sido fijada en la resolución judicial, o lo hayan acordado los cónyuges en el convenio regulador de la separación o divorcio aprobado judicialmente, reduce la base imponible general del pagador sin que pueda resultar negativa como consecuencia de esta disminución. El remanente, si lo hubiera, reducirá la base imponible del ahorro sin que la misma, tampoco, pueda resultar negativa como consecuencia de dicha disminución (art. 55 LIRPF).

El enunciado nos indica que la pensión compensatoria satisfecha mensualmente asciende a 1.500 euros, si bien el convenio regulador firmado fija una cuantía de 1.400 euros, por lo que únicamente reducirá la base imponible esta última cuantía.

- Para el perceptor (doña Celeste), la pensión compensatoria recibida del cónyuge (don Gustavo), que asciende a 1.500 euros mensuales constituye, en todo caso, rendimiento del trabajo no sometido a retención por no estar obligado a retener el cónyuge pagador de la pensión (art. 17.2 f) LIRPF).

En cuanto a las anualidades por alimentos en favor de los hijos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 143 del CC, están obligados recíprocamente a darse alimentos los cónyuges, los ascendientes y descendientes, así como los hermanos en los supuestos y términos señalados en el citado artículo:

- Para el pagador (doña Ana), las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a favor de los hijos por decisión judicial no reducen la base imponible general. No obstante, cuando el importe de dichas anualidades sea inferior a la base liquidable general y no se tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF, se aplicarán las escalas del impuesto separadamente al importe de las anualidades por alimentos a los hijos y al resto de la base liquidable general, con el fin de limitar la progresividad de las escalas del impuesto (arts. 64 y 75 LIRPF).

Sin perjuicio de lo anterior, según lo establecido por la DGT en la contestación a la Consulta vinculante V1808/2018, de 21 de junio (NFC069660), los progenitores que no convivan con los hijos pero les presten alimentos por resolución judicial podrán optar a partir de 2015 por la aplicación del mínimo por descendientes, al sostenerles económicamente, o por la aplicación del tratamiento previsto por la LIRPF para las referidas anualidades por alimentos, ya que se asimila la convivencia a la dependencia económica. En caso de optar por la aplicación del mínimo por descendientes, este se prorrateará por partes iguales entre los progenitores.

- Para los hijos perceptores de dichas anualidades (Sarita), constituyen renta exenta, siempre que las mismas se perciban en virtud de decisión judicial (art. 7 k) LIRPF).

## Pregunta 3

El artículo 33.2 de la LIRPF dispone que se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio, entre otros supuestos, en la disolución de la sociedad de gananciales, sin que pueda dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

De acuerdo con la normativa indicada, la disolución de la sociedad de gananciales y la posterior adjudicación a cada uno de los cónyuges de su correspondiente participación en la sociedad no constituye ninguna alteración en la composición de su patrimonio. Ello siempre que la adjudicación se corresponda con la cuota de titularidad, pues en caso de existir un exceso de adjudicación, tal exceso sí dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial. En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

En el caso que nos ocupa, los bienes que se adjudican cada uno de los cónyuges, como consecuencia de la disolución de la sociedad legal de gananciales, por valor de 200.000 euros cada uno, sí que se corresponden con la cuota de titularidad (el 50 % de los bienes de la sociedad de gananciales), por lo que no existe exceso de adjudicación y, por tanto, no se producirá una ganancia o pérdida patrimonial.

No obstante, en el patrimonio de don Gustavo deberá figurar como valor de adquisición de la vivienda unifamiliar sita en Torrevieja (Alicante) un importe de 185.000 euros, sin que pueda actualizarse el valor de adquisición, y tomando como fecha de adquisición el 20 de enero de 1992.

La renta derivada de la transmisión del chalé ubicado en Torrevieja (Alicante) se califica, a efectos del IRPF, como una ganancia o pérdida patrimonial, ya que, de conformidad con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF, se trata de una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesto de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, sin que la LIRPF lo califique como rendimiento.

Por lo que se refiere a la individualización de dicha renta, el artículo 11 de la LIRPF regula que las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración.

El enunciado del supuesto indica que la vivienda es un bien privativo de don Gustavo, tal y como dispone el artículo 1.346 del CC. Por tanto, la ganancia o pérdida patrimonial será imputable a don Gustavo.

Por lo que se refiere a la cuantificación de la ganancia o pérdida patrimonial, el artículo 34 de la LIRPF establece que, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, el importe de la ganancia o pérdida patrimonial es la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

El artículo 35 de la LIRPF dispone que el valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo anterior, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

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

Por su parte, el artículo 36 de la LIRPF dispone que cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo 35 de la LIRPF, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

Aplicando lo anteriormente expuesto, el valor de adquisición ascenderá a 185.000 euros, mientras que el valor de transmisión ascenderá a 385.000 euros (400.000 – 15.000). Por lo tanto, la ganancia de patrimonio obtenida por don Gustavo ascenderá a 200.000 euros (385.000 – 185.000).

Por otra parte, la disposición transitoria novena de la LIRPF (en la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias) regula un régimen transitorio aplicable a las ganancias de patrimonio derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, consistente en aplicar unos coeficientes reductores, llamados «coeficientes de abatimiento», a la ganancia de patrimonio obtenida.

La aplicación práctica de la norma se configura de la siguiente manera:

- 1.º El periodo de permanencia en el patrimonio del contribuyente hace referencia al número de años, redondeados por exceso, que hayan transcurrido desde la fecha de adquisición del elemento patrimonial y el 31 de diciembre de 1996.

- 2.º Los coeficientes aplicables a cada tipo de elemento patrimonial son el 11,11 % en caso de bienes inmuebles, el 25 % en caso de acciones cotizadas y el 14,28 % en el resto de los casos, y se aplican en función del número de años transcurridos desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996 que exceda de dos.
- 3.º La modificación operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establece un «contador personal» de valores de transmisión correspondientes a ganancias patrimoniales respecto de las cuales ya se haya aplicado la reducción recogida en la norma desde el 1 de enero de 2015, el cual debe ser tenido en cuenta en el momento de evaluar la posibilidad de que la reducción sea aplicada a una ganancia patrimonial concreta. Así, si el importe que refleja este contador más el importe del valor de transmisión de la ganancia patrimonial en concreto no alcanza el importe de 400.000 euros, se permite la aplicación del régimen de abatimiento correspondiente.

Si esta suma arroja un importe superior a 400.000 euros, pero el contador aún no ha alcanzado este importe, la franquicia aún disponible permitirá aplicar parcialmente (según corresponda proporcionalmente) el régimen de abatimiento que corresponda.

Una vez que el contador de ganancias patrimoniales a las que se ha aplicado el régimen de la disposición transitoria novena supera los 400.000 euros en términos de valor de transmisión, ya no es posible aplicar la reducción de esta norma.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, el cálculo de la ganancia patrimonial reducida, tras la aplicación de los coeficientes de abatimiento de la disposición transitoria novena de la LIRPF, a incluir en la base imponible del ahorro, obedece al siguiente cálculo:

Fecha de adquisición	20 de enero de 1992
Coste de adquisición	185.000
Fecha de transmisión	20 de enero de 2020
Valor de transmisión (A)	385.000
Ganancia patrimonial	200.000
Número de años hasta el 31 de diciembre de 1994 (redondeado por exceso)	3
Porcentaje correspondiente (bienes inmuebles)	11,11 %

Ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 (1)	100.000
Reducción por aplicación de coeficientes de abatimiento ( $100.000 \times 11,11\% \times 3$ )	33.330
Ganancia patrimonial reducida tras la aplicación de los coeficientes de abatimiento, a incluir en la base imponible del ahorro ( $200.000 - 33.330$ )	166.670

- (1) A los efectos de determinar la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, se toma de la ganancia patrimonial obtenida (200.000 €) la parte proporcional que corresponda al número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006:

Años comprendidos entre el 20 de enero de 1992 y el 19 de enero de 2006	14
Años comprendidos entre el 20 de enero de 1992 y el 20 de enero de 2020	28
Ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 ( $200.000 \times 14/28$ )	100.000

## Pregunta 4

El artículo 42 de la LIRPF dispone que constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Por otra parte, el artículo 43 regula la valoración de las rentas en especie, disponiendo que, con carácter general, la valoración de las rentas en especie se efectuará por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de la existencia de reglas específicas de valoración. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

Dado que el enunciado nos indica que la entidad Allezespagne, SL repercute los ingresos a cuenta de las retribuciones en especie a los trabajadores, no procederá adicionar el referido ingreso a cuenta.

La cesión de uso gratuita de un vehículo a don Gustavo constituye un rendimiento del trabajo en especie para el mismo, puesto que se trata de la utilización y obtención de un bien de forma gratuita para fines particulares (según consta en el enunciado, para desarrollar su trabajo directivo, don Gustavo no necesita utilizar vehículo alguno, teniendo a su libre disposición el vehículo de empresa las 24 horas del día y los 365 días del año). Según dispone el artículo 43.1.1.º b) de la LIRPF, en el caso de la utilización vehículos automóviles, la renta en especie se valorará aplicando el porcentaje del 20 % anual del coste de adquisición del vehículo automóvil para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. En

caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir hasta en un 30 % cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, el artículo 48 bis del RIRPF establece que la valoración de los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a la cesión de uso de vehículos automóviles se reducirá en un 15 %, cuando se trate de vehículos que cumpliendo los límites de emisiones Euro 6 previstos en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 715/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2007, sobre la homologación de tipo de los vehículos de motor por lo que se refiere a las emisiones procedentes de turismos y vehículos comerciales ligeros (Euro 5 y Euro 6) y sobre el acceso a la información relativa a la reparación y el mantenimiento de los vehículos, sus emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> no sean superiores a 120 g/km y el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 25.000 euros.

Dicha reducción será del 20 % cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y Gas Natural) siempre que, en este caso, el valor de mercado a que se refiere el párrafo anterior no sea superior a 35.000 euros.

La reducción será del 30 % cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos:

- 1.º Vehículo eléctrico de batería (BEV).
- 2.º Vehículos eléctrico de autonomía extendida (E-REV).
- 3.º Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros.

En el caso que nos ocupa, al tratarse de la utilización de un vehículo automóvil que no es propiedad de la empresa, se aplicará el porcentaje del 20 % anual del valor de mercado del vehículo si fuera nuevo (75.000 €).

En consecuencia, por el uso del vehículo, existe una renta en especie de 15.000 euros (75.000 × 20 % × 100 %).

La prima del seguro de vida satisfecha por la entidad constituye un rendimiento del trabajo en especie para don Gustavo, a valorar por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación (art. 43.1.1.º d) LIRPF). En consecuencia, existe una renta en especie de 1.800 euros (150 × 12).

En cuanto a la utilización gratuita de la lanzadera que la empresa pone a disposición de sus empleados, al objeto de desplazarse todos los días desde Madrid a las instalaciones de Allezespagne, sitas en el municipio de Ocaña (provincia de Toledo), el artículo 42.3 b) de la LIRPF establece que estarán exentos, entre otros rendimientos del trabajo en especie, la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. A estos efectos, la Consulta vinculante de la DGT V1786/2016, de 21 de abril (NFC059437), dispone que el transporte gratuito en autobús del personal al lugar de trabajo, en tanto se efectúe mediante vehículos dedicados al transporte colectivo de viajeros cuya capacidad exceda de 9 plazas incluida la del conductor y siempre y cuando esté organizado en forma de «rutas» o «líneas» con puntos fijos de subida y bajada de viajeros, de manera que no se trate de un «servicio a domicilio», se considerará un servicio social y, por tanto, tendrá la consideración de rendimiento del trabajo en especie exento.

En cuanto a la entrega gratuita de acciones de la sociedad matriz Allezenfants, en fecha 1 de agosto de 2015, valoradas en 12.000 euros, el artículo 42.3 f) de la LIRPF indica que estarán exentos, entre otros rendimientos del trabajo en especie, y en los términos que reglamentariamente se establezcan, los derivados de la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

A estos efectos, el artículo 43 del RIRPF regula que estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie previstos en el artículo 42.3 f) de la LIRPF correspondientes a la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo en los siguientes supuestos:

- 1.º La entrega de acciones o participaciones de una sociedad a sus trabajadores.
- 2.º Asimismo, en el caso de los grupos de sociedades en los que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, la entrega de acciones o participaciones de una sociedad del grupo a los trabajadores, contribuyentes por este impuesto, de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo. Cuando se trate de acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, la entrega a los trabajadores, contribuyentes por este impuesto, de las sociedades que formen parte del grupo.

En los dos casos anteriores, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad a la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o Administración pública titular de las acciones.

La aplicación de la exención exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1.º Que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de estos en la empresa. En el caso de grupos o subgrupos de sociedades, el citado requisito deberá cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones.  
No obstante, no se entenderá incumplido este requisito cuando para recibir las acciones o participaciones se exija a los trabajadores una antigüedad mínima, que deberá ser la misma para todos ellos, o que sean contribuyentes por este impuesto.
- 2.º Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 %.
- 3.º Que los títulos se mantengan, al menos, durante 3 años.

El incumplimiento del plazo a que se refiere el número 3.º anterior motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Por tanto, en el año 2015, la entrega gratuita de las acciones de la entidad matriz Allez-enfants constituye un rendimiento del trabajo en especie exento para don Gustavo, al cumplirse todos y cada uno de los requisitos a que se refiere el artículo 43 del RIRPF.

En el año 2020, don Gustavo vende las acciones de la entidad, por lo que se generará una ganancia patrimonial por importe de 8.000 euros (20.000 – 12.000), debiéndose integrar dicho importe en la base imponible del ahorro, al derivar de la transmisión de un elemento patrimonial.

Por la utilización de la vivienda propiedad de un tercero existe un rendimiento del trabajo en especie, regulado en los artículos 42 y 43 de la LIRPF, a computar por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, dado que el enunciado nos indica que el importe del alquiler de la vivienda asciende a 2.000 euros al mes todos los años, por lo que existe una renta en especie de 24.000 euros ( $2.000 \times 12$ ).

Ahora bien, el artículo 43.1.1.º d) de la LIRPF indica que la valoración resultante no podrá ser inferior a la que hubiera correspondido, en caso de que la empresa hubiese sido la propietaria de la vivienda.

A estos efectos, el artículo 43.1.1.º a) de la LIRPF establece que, en el caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, la renta en especie se valorará aplicando el porcentaje del 10 % del valor catastral.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valo-



ración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los 10 periodos impositivos anteriores, resultará aplicable el porcentaje del 5 % del valor catastral.

La valoración resultante no podrá exceder del 10 % de las restantes contraprestaciones del trabajo.

Dado que el enunciado nos indica que el valor catastral total de la vivienda asciende a 500.000 euros, así como que fue objeto de revisión catastral en 2012, la renta en especie ascenderá a 25.000 euros ( $5\% \times 500.000$ ), si bien dicho importe no podrá exceder del 10 % de las restantes contraprestaciones del trabajo.

En este caso, el resto de contraprestaciones del trabajo asciende a 391.800 euros (300.000 € de sueldo, 75.000 € en concepto de bonus por resultados, 15.000 € de la retribución en especie por la cesión de uso gratuita del vehículo y 1.800 € de la prima del seguro de vida), por lo que el límite del 10 % ascenderá a 39.180 euros ( $391.800 \times 10\%$ ).

En consecuencia, la retribución en especie derivada de la utilización gratuita de la vivienda no propiedad del pagador quedará valorada en 25.000 euros ( $5\% \times 500.000$ ).

## Parte 7.<sup>a</sup>

### Pregunta 1.1

Dentro de los procedimientos de gestión tributaria 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 en el artículo 117.1 f) de la LGT dentro de las funciones de gestión tributaria.

Sí que es correcto el inicio del procedimiento de verificación de datos en el caso que nos ocupa, dado que el artículo 131 de la LGT establece que la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- b) 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.

- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

Sin perjuicio de lo anterior, también podría haberse iniciado el procedimiento de comprobación limitada, dado que el artículo 163 del RGAT establece que se podrá iniciar el procedimiento de comprobación limitada, entre otros, en los siguientes supuestos:

- a) 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.
- b) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria.
- c) Cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria.

## Pregunta 1.2

Se trata de una autoliquidación complementaria. De conformidad con lo establecido en el artículo 119 del RGAT, tendrán dicha consideración las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

La autoliquidación presentada por doña Miriam el día 12 de febrero de 2021 no da origen a ningún procedimiento tributario, dado que el artículo 87.5 del RGAT establece que las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la 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.

El procedimiento de verificación de datos no debería haber finalizado con la presentación de la autoliquidación el 12 de febrero de 2021, dado que el artículo 133 de la LGT, que regula las formas de terminación del procedimiento de verificación de datos, no prevé dicha circunstancia como una de las formas de finalización del procedimiento:

El procedimiento de verificación de datos terminará de alguna de las siguientes formas:

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

### Pregunta 1.3

El artículo 125.4 del RGAT establece que cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la LGT. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, a efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 del RGAT y que se produzcan en el curso de dicho procedimiento.

A estos efectos, el artículo 31.2 de la LGT establece que transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de 6 meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

Por último, el artículo 104 del RGAT regula las dilaciones por causa no imputable a la Administración, estableciendo en su letra f) 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 la presentación por el obligado tributario de declaraciones reguladas en el artículo 128 de la LGT, de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad. La dilación se computará desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución o desde el día siguiente al de la presentación en los supuestos de presentación fuera de plazo hasta la presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución, complementaria o sustitutiva.

Por lo tanto, dado que la liquidación provisional que pone fin al procedimiento de verificación de datos se emite en fecha 1 de abril de 2021, una vez transcurrido el plazo de 6 meses desde la finalización del plazo reglamentariamente establecido para la presentación de la declaración del IRPF de 2019 (30 de diciembre de 2020), la Administración tributaria deberá abonar intereses de demora a doña Miriam, sin necesidad de que lo solicite.

Por último, la base de cálculo de los intereses de demora ascenderá a 300 euros (el importe de la devolución reconocida) y la fecha de inicio del devengo de los intereses de demora será el 30 de diciembre de 2020 (es decir, una vez transcurrido el plazo de 6 meses a contar desde la finalización del plazo reglamentariamente establecido para la presentación de la declaración del IRPF de 2019).

## Pregunta 1.4

El artículo 126 del RGAT regula la iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, estableciendo en su apartado 3 que cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

En el caso que nos ocupa, la liquidación provisional ha sido practicada eliminando la deducción por inversión en vivienda habitual declarada, mientras que en la solicitud de rectificación de autoliquidación se pretende incluir la deducción por alquiler de vivienda habitual, de conformidad con la disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF.

Por tanto, cabe concluir que sí que procederá el inicio de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, puesto que la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoca en la solicitud del obligado tributario.

## Pregunta 2.1

El artículo 136.2 c) de la LGT dispone que, en el procedimiento de comprobación limitada, la Administración podrá examinar 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.

## Pregunta 2.2

No, dado que el artículo 136.3 de la LGT establece que, en el procedimiento de comprobación, en ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

## Pregunta 3.1

De conformidad con lo establecido en el artículo 48.4 de la LGT, cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete, con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente.

En este caso, para comprobar la veracidad de la modificación del domicilio fiscal, la Administración tributaria debería llevar a cabo un procedimiento para la comprobación del domicilio fiscal, regulado en los artículos 148 a 152 del RGAT.

## Pregunta 3.2

El artículo 149.3 del RGAT señala que la comprobación del domicilio fiscal se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario,

con los datos que obren en poder de la Administración, con los datos y justificantes que se requieran al propio obligado tributario o a terceros, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172 del RGAT, es decir, la entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la LGT.

En el ámbito de la AEAT, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontrarán los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.

Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial.

En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias.

Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

Se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la LGT prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.

Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la LGT.

### Pregunta 3.3

El artículo 150.1 del RGAT establece que la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación del domicilio fiscal será motivada, y el plazo para notificar la resolución será de 6 meses.

## Parte 8.<sup>a</sup>

### Pregunta 1.1

El artículo 169.5 de la LGT dispone que no se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que

el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

Por su parte, el artículo 606 de la LEC establece que son también inembargables:

- 1.º El mobiliario y el menaje de la casa, así como las ropas del ejecutado y de su familia, en lo que no pueda considerarse superfluo. En general, aquellos bienes como alimentos, combustible y otros que, a juicio del tribunal, resulten imprescindibles para que el ejecutado y las personas de él dependientes puedan atender con razonable dignidad a su subsistencia.
- 2.º Los libros e instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el ejecutado, cuando su valor no guarde proporción con la cuantía de la deuda reclamada.
- 3.º Los bienes sacros y los dedicados al culto de las religiones legalmente registradas.
- 4.º Las cantidades expresamente declaradas inembargables por ley.
- 5.º Los bienes y cantidades declarados inembargables por tratados ratificados por España.

Por lo tanto, no resultará embargable el ordenador, la impresora, el mobiliario diverso y los libros jurídicos del despacho del domicilio donde, a veces, teletrabaja doña Ana, ya que se trata de bienes necesarios para el ejercicio de la profesión de doña Ana, y su valor (3.000 €) no guarda proporción con la cuantía de la deuda reclamada (90.000 €).

## Pregunta 1.2

El artículo 169 de la LGT regula la práctica del embargo de bienes y derechos, disponiendo que, con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en la cuantía suficiente para cubrir:

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

Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de esta para el obligado.

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

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

A efectos de embargo se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a corto plazo cuando, en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación, pueda ser realizado en un plazo no superior a 6 meses. Los demás se entienden realizables a largo plazo.

Siguiendo el orden establecido según los criterios anteriormente expuestos, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. En todo caso, se embargarán en último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario.

A solicitud del obligado tributario se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros.

Por lo tanto, el orden de embargo de los bienes y derechos propiedad de doña Ana es el siguiente:

- 1.º En primer lugar, se embargará el saldo de la cuenta corriente (1.200 €).
- 2.º En segundo lugar, se embargarán las acciones cotizadas de una empresa de telefonía (valoradas en 10.000 €), así como el crédito de un cliente suyo, que le debe 1.500 euros, a pagar dentro de 3 meses.
- 3.º En tercer lugar, se embargará el apartamento sito en la costa de Alicante, valorado en unos 100.000 euros.



- 4.º En cuarto lugar, se embargará el importe a percibir por el arrendamiento del apartamento sito en la costa de Alicante (500 € mensuales).
- 5.º En quinto lugar, el cuadro de Dalí tasado por un perito en 20.000 euros.
- 6.º En sexto lugar, se embargará el automóvil marca Seat, de 2 años de antigüedad, valorado en 30.000 euros.
- 7.º En séptimo y último lugar, se embargarán las joyas, heredadas de la familia, valoradas en 15.000 euros.

### Pregunta 1.3

De conformidad con lo establecido en el artículo 170 de la LGT, cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.

Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos.

Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera.

En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación.

Por su parte, el artículo 76.3 del RGR establece que, una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, la diligencia se notificará al obligado al pago y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado al pago cuando los bienes embargados sean gananciales o se trate de la vivienda habitual, y a los condueños o cotitulares.

En el supuesto de bienes y derechos inscritos en un registro público el embargo también deberá notificarse a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación de cargas a que se refiere el artículo 74 del RGR.

## Pregunta 1.4

El artículo 97 del RGR regula la valoración y fijación del tipo para la subasta, señalando en su apartado 6 que el tipo para la subasta será, como mínimo, el siguiente:

- a) Si no existen cargas o gravámenes, el importe de la valoración.
- b) Si sobre los bienes embargados existen cargas o gravámenes de carácter real anteriores:
  - 1.º Si las cargas o gravámenes no exceden de la valoración del bien, la diferencia entre dicha valoración y el valor actual de las cargas o gravámenes anteriores al derecho anotado.
  - 2.º Si las cargas o gravámenes exceden de la valoración del bien, el tipo será el importe de los débitos y costas en tanto no supere el valor fijado al bien, o la valoración del bien si lo supera.

Por tanto, el tipo será 80.000 (valoración 100.000 menos cargas y gravámenes anteriores pendientes 20.000).

Las cargas y gravámenes anteriores quedarán subsistentes sin aplicar a su extinción el precio del remate.

## Pregunta 2.1

Por lo que se refiere al apartado a), resultaría aplicable el presupuesto de hecho contenido en el artículo 43.1 a) de la LGT, que establece que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT, 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. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Por su parte, el artículo 42.1 a) de la LGT dispone que serán responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

Por lo tanto, en ambos presupuestos de hecho de la responsabilidad del apartado a), el sujeto responsable será doña Ana Gómez.

Por lo que se refiere al apartado b), resultaría aplicable el presupuesto de hecho contenido en el artículo 42.2 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, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Las 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.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

Por lo tanto, en el presupuesto de hecho de la responsabilidad del apartado b), el sujeto responsable será Mirme.

## Pregunta 2.2

De conformidad con lo establecido en el artículo 41.3 de la LGT, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de la LGT, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en la LGT u otra ley se establezcan.

Por lo que se refiere al apartado a), tanto en el caso del artículo 43.1 a) de la LGT como en el del artículo 42.1 a) de la LGT, la responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Por tanto, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario de pago, cuyo importe asciende a 51.000 euros (38.000 € correspon-

dientes al IVA del periodo 1T/2020 y 13.000 € correspondientes a retenciones del periodo 1T/2020), así como a las sanciones que se pudieran imponer, como consecuencia de la falta de presentación en plazo de las autoliquidaciones.

Por lo que se refiere al apartado b), de conformidad con lo establecido en el artículo 42.2 de la LGT, la responsabilidad solidaria alcanzará al pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, el de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

Si bien el importe de la deuda tributaria que Papeles, SL tiene con la AEAT asciende a 6.200 euros, la responsabilidad tiene como límite el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, que en este caso asciende a 6.000 euros.