

PREGUNTA 1

Ámbito temporal de las normas tributarias.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), *“las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.*

Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”.

PREGUNTA 2

Indique si las siguientes afirmaciones son Verdaderas (V) o Falsas (F):

- a) **Para el cálculo de intereses de demora en las devoluciones de ingresos indebidos se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.** Falso, según el artículo 32 LGT, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración no se computan para el cálculo de intereses de demora. Los intereses de demora solo se generan si la demora es imputable a la Administración.
- b) **El domicilio fiscal para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas será en todo caso lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.** Falso (artículo 48.2.a LGT). Para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, el domicilio fiscal es, generalmente, el lugar donde radique la gestión administrativa y dirección de las actividades. Sin embargo, si el contribuyente tiene su residencia habitual en España, prevalece este domicilio. No es "en todo caso" el lugar de la gestión, ya que la residencia habitual puede ser prioritaria.
- c) **La obligación de realizar pagos a cuenta tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.** Verdadero (artículo 23.1 LGT). Los pagos a cuenta (pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta) son obligaciones tributarias autónomas, instrumentales respecto de la obligación tributaria principal, cuyo objetivo es anticipar la recaudación de esta última.
- d) **Cuando resulte exigible el recargo de apremio ordinario no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.** Falso, según el artículo 28.5 el recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

- e) **Los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante con domicilio en territorio español en todo caso.** Falso. Según el artículo 47 LGT, no es en "todo caso". La designación de un representante fiscal es obligatoria para obligados tributarios no residentes en España solo en ciertos supuestos, como cuando operen a través de un establecimiento permanente en España, cuando así lo establezca la normativa o cuando, por la cuantía y características de la operación, la Administración lo requiera.
- f) **Los representantes aduaneros serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.** Verdadero (artículo 43.1.e LGT). La responsabilidad no alcanzará la deuda aduanera, pero sí la deuda tributaria.
- g) **Las personas jurídicas o entidades deberán comunicar a la Administración tributaria la identificación de los titulares reales de las mismas.** Verdadero (artículo 93.1.e LGT). Sí, existe una obligación para las personas jurídicas y entidades, en el marco de la normativa de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, de identificar y comunicar la titularidad real a las autoridades competentes, incluyendo la Administración tributaria en el contexto de intercambio de información.
- h) **Los empresarios o profesionales deberán comunicar el cambio de su domicilio fiscal a la Administración tributaria que corresponda, en el plazo de 3 meses desde que se produzca el cambio del mismo.** Falso. El plazo general para comunicar el cambio de domicilio fiscal a la Administración tributaria es de un mes desde que se produzca el cambio, no tres meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.4 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 (en adelante RGAT).

PREGUNTA 3

Con fecha 3-10-2024 se notifica al empresario Juan Español requerimiento para la presentación de la autoliquidación del tercer trimestre del IVA del año 2020 (modelo 303-3T 2020).

El empresario no contesta el requerimiento recibido. Con fecha 10-01-2025 se le notifica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada por el mismo impuesto y periodo, requiriéndole la aportación de los libros de facturas expedidas y recibidas del tercer trimestre de 2020 e indicándole expresamente que el inicio de este procedimiento de comprobación limitada finaliza el iniciado el 3-10-2024. Juan Español alega que el 3T IVA 2020 ya está prescrito a efectos de su regularización por la AEAT.

Se pide:

- a) **Determinar qué procedimiento se inició con la notificación realizada el día 3-10-2024.**
b) **¿De qué forma finalizó este procedimiento?**
c) **¿Deben estimarse las alegaciones de prescripción realizadas en el procedimiento de comprobación limitada?**

Apartado a)

Con la notificación de un requerimiento para la presentación de la autoliquidación del tercer trimestre del IVA del año 2020 (modelo 303-3T 2020) el 3 de octubre de 2024, se inició un procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones en los términos indicados en el artículo 153 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 (en adelante RGAT).

Este procedimiento se enmarca dentro de las actuaciones de control de la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Apartado b)

El artículo 153 RGAT en su apartado 6 indica que, entre otras formas, este procedimiento podrá finalizar por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación, en este caso un procedimiento de comprobación limitada. En efecto, dicho artículo establece en su apartado 5 que *“en los casos en que no se atienda el requerimiento o en los que, atendándose este, se presente una declaración o autoliquidación en la que se aprecien discrepancias respecto de los importes declarados o autoliquidados por el obligado tributario o por terceros, podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación”*.

No obstante, debemos tener en cuenta que han transcurrido más de 3 meses desde el inicio del procedimiento hasta la notificación del inicio del procedimiento de comprobación, por lo que en base a la letra d) del artículo 153.6 RGAT, el procedimiento habrá finalizado por caducidad el 03-01-2025.

Esto tiene como consecuencia directa, según el artículo 104.5 LGT, que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Apartado c)

En base a todo lo anterior, la alegación de D. Juan Español sería correcta, ya que el requerimiento de control de presentación de autoliquidaciones notificado el 03-10-2024 no interrumpe prescripción al haberse producido la caducidad del mismo y, por tanto, a 10-01-2025 el IVA del 3T del ejercicio 2020 ya se encuentre prescrito al haber transcurrido más de 4 años desde la finalización del período voluntario de declaración.

PREGUNTA 4

Formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada y del procedimiento de verificación de datos.

Procedimiento de verificación de datos

Según el artículo 133 LGT, 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. En este caso, el artículo 156.1 RGAT establece que se hará constar en diligencia esta circunstancia y no será necesario dictar resolución expresa.
- 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.

Procedimiento de comprobación limitada

El artículo 139 LGT establece que *“el procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:*

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

PREGUNTA 5

Orden en que deben practicarse los embargos de bienes y derechos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 169.2 LGT, *“si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta 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”.*

PREGUNTA 6

Conforme a lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación, ¿cuáles son las formas de extinción de la deuda?

El artículo 32 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR), establece que *“las deudas podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación, deducción sobre transferencias, condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes”.*

PREGUNTA 7

Supuestos en los que es posible extender un acta con acuerdo y requisitos para su suscripción.

El artículo 155.1 LGT, en cuanto a los supuestos, establece que *“cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo”.*

Con respecto a los requisitos, el apartado 3 del artículo 155 LGT establece que para suscribir actas con acuerdo es necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.
- b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

PREGUNTA 8

La empresa de autobuses EL GALGO SL, accede el 20 de enero de 2024 a su Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHú) donde la AEAT ha depositado el día anterior una comunicación.

Al acceder al contenido de la comunicación comprueba que se trata de una comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación con el siguiente contenido:

- **Se le comunica la apertura de un procedimiento de investigación y comprobación correspondiente al ejercicio 2022.**

- Se le requiere para que aporte determinada documentación a través de la Sede Electrónica de la AEAT en un plazo de 10 días.
- Se le informa de que la notificación supone la interrupción de la prescripción.
- Se identifica el equipo de inspección que va a desarrollar las actuaciones y se dan sus datos de contacto.
- Se acompañan dos páginas con los derechos y obligaciones de los ciudadanos en el procedimiento inspector.

El 28 de enero de 2024 EL GALGO SL presenta una autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre Sociedades de 2022 ingresando una cuota de 35.000 euros.

El 3 de febrero de 2024 EL GALGO SL recibe una nueva comunicación de la AEAT en la que se le indica que se ha detectado un error en la comunicación de inicio que se le notificó el 20 de enero, al no constar el tributo que iba a ser objeto de comprobación ni el alcance de las actuaciones y se le comunica que las actuaciones inspectoras tienen por objeto el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2022 con alcance general.

En el desarrollo de las actuaciones la inspección detecta que en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2022, presentada el 25 de julio de 2023 EL GALGO SL ocultó ingresos de los que derivaría una cuota de 100.000 euros.

Con base en los datos anteriores:

- a) ¿Cuál sería la cuota por el Impuesto sobre Sociedades de 2022 que debe proponer la inspección en el acta?
- b) ¿Cómo afecta la autoliquidación presentada por el obligado tributario el 28 de enero de 2024 a la cuota cuya liquidación se propone en el acta?

Razone su respuesta y haga referencia a la normativa aplicable.

Apartado a)

En este supuesto, la autoliquidación complementaria se presentó después de la notificación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación (20 de enero de 2024). Sin embargo, hay que considerar la comunicación rectificativa del 3 de febrero de 2024. Esta comunicación subsana un "error en la comunicación de inicio" al no constar el tributo ni el alcance de las actuaciones, y especifica que las actuaciones tienen por objeto el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2022 con alcance general.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha establecido que para que una actuación administrativa interrumpa la prescripción y, por ende, el plazo para regularizar voluntariamente, debe estar correctamente identificada en cuanto al tributo y período, y debe ser suficientemente específica para permitir al contribuyente conocer el alcance de lo que se le requiere. La primera comunicación del 20 de enero de 2024 era deficiente porque no constaba el tributo ni el alcance.

Por lo tanto, es muy probable que la primera notificación del 20 de enero de 2024 no sea válida para interrumpir el plazo de prescripción y, por extensión, no inicie eficazmente el procedimiento inspector a efectos de impedir la regularización voluntaria por la parte ingresada. La comunicación de subsanación del 3 de febrero de 2024 es la que, de facto, inicia válidamente el procedimiento al aportar los elementos esenciales de identificación.

Si consideramos que el procedimiento de inspección se inició válidamente el 3 de febrero de 2024 (con la comunicación subsanada), la autoliquidación complementaria presentada el 28 de enero de 2024 se habría realizado antes del inicio válido del procedimiento de inspección.

En este escenario, la autoliquidación complementaria de 35.000 euros reduce la cuota que la inspección debe proponer como pendiente de ingresar en el acta, pasando de 100.000 euros a 65.000 euros.

Apartado b)

Como se ha comentado en el apartado anterior, los 35.000 euros ya han sido ingresados por el obligado tributario. Por lo tanto, la liquidación que proponga la inspección deberá tener en cuenta este ingreso. La cuota a liquidar en el acta no será la totalidad de los 100.000 euros descubiertos, sino la diferencia entre la cuota correcta y la ya ingresada con la complementaria.

Así, la liquidación que se proponga en el acta imputará una deuda principal de 65.000 euros.

Además, el artículo 179.3 LGT establece que *“los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes”.

En este caso, la primera comunicación se depositó el 19 de enero de 2024 y fue accedida por EL GALGO SL el 20 de enero de 2024. Esta fecha de acceso (20 de enero de 2024) es la fecha de la notificación a efectos legales. La autoliquidación complementaria se presenta el 28 de enero de 2024, sin embargo, todo parece indicar que la primera comunicación de inicio de actuaciones inspectores es errónea al no identificar el tributo de forma concreta ni tampoco el alcance de las actuaciones.

En este caso, sobre los 35.000 euros se devengaría el recargo por declaración extemporánea del artículo 27 LGT, que sería en función del tiempo transcurrido desde el fin del plazo de declaración original hasta la presentación de la complementaria, pero sin sanción. Como han transcurrido 7 meses completos desde la finalización del plazo voluntario, el recargo sería del 8% y se aplicaría sobre dichos 35.000 euros, es decir, 2.800 euros.

Respecto a la parte de los 65.000 euros restantes (100.000 - 35.000), estos sí serían objeto de sanción si la inspección considera que ha existido ocultación, negligencia o cualquier otra infracción tipificada en la LGT, ya que esta parte no fue regularizada voluntariamente antes del inicio válido de la inspección.

La autoliquidación complementaria de 35.000 euros reduce la cuota que la inspección debe proponer como pendiente de ingresar en el acta, pasando de 100.000 euros a 65.000 euros. Además, dado que la subsanación de la comunicación de inicio se produjo el 3 de febrero de 2024, es argumentable que la autoliquidación complementaria del 28 de enero de 2024 se presentó antes del inicio válido del procedimiento inspector. Por ello, los 35.000 euros ingresados no serían sancionables, aunque sí podrían devengar el recargo por declaración extemporánea del artículo 27 LGT. Los 65.000 euros restantes sí serían susceptibles de sanción si se cumplen los requisitos para ello.

PREGUNTA 9

Señale si las siguientes afirmaciones son Verdaderas (V) o Falsas(F):

- a) **El acuerdo por el que se deja sin efecto una acumulación de reclamaciones económico-administrativas podrá ser objeto de recurso de reposición.** Falso (artículo 230.3 LGT). Los acuerdos que dejan sin efecto la acumulación de reclamaciones económico-administrativas son actos de trámite que, en principio, no son recurribles de forma autónoma, salvo que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto, impidan la continuación del procedimiento, o produzcan indefensión.
- b) **Si dentro del plazo establecido para recurrir se interpone contra el mismo acto, un recurso de reposición y una reclamación económica-administrativa se declararán inadmisibles.** Falso, el artículo 222.2 LGT establece que *“cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuvieran como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo”*.
- c) **La declaración de nulidad de pleno derecho de un acto dictado en materia tributaria será susceptible de reclamación económica-administrativa.** Falso. El artículo 217.7 LGT establece que *“la resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa”*. Además, el artículo 227.5 LGT establece que no se admitirán reclamaciones económico-administrativas respecto de actos dictados en procedimientos en los que esté reservada al Ministro de Economía y Hacienda o al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos la resolución que ultime la vía administrativa.
- d) **Forma parte de la Sala Especial para la unificación de doctrina el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.** Verdadero (artículo 243.2 LGT).

- e) **Los funcionarios podrán resultar interesados para promover reclamaciones económico-administrativas si bien no estarán legitimados para su interposición.** Falso. El artículo 232.2.a) LGT establece que no están legitimados para interponer reclamación económico-administrativa, efectivamente, los funcionarios, aunque añaden como excepción los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos.
- f) **En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse reclamación económico-administrativa desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos.** Verdadero (artículo 235.1 LGT). En los casos de silencio administrativo (negativo o positivo, según el caso), el interesado puede interponer los recursos y reclamaciones que procedan desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para resolver y, en su caso, notificar, ya que es a partir de ese momento cuando se entienden producidos los efectos del silencio.
- g) **La interposición de la reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.** Verdadero (artículo 235.5 LGT).
- h) **Si en una reclamación económico-administrativa el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.** Verdadero (artículo 237.2 LGT).

PREGUNTA 10

La Sra. Y nacida el 30/08/1964 tiene unos ahorros materializados en diferentes productos financieros, habiendo realizado en 2024 las siguientes operaciones:

- Posee 10.000 acciones de la sociedad BETA, SA, con un nominal de 5 euros, adquiridas en 2015 por 50.000 euros. En noviembre le abonaron en su cuenta bancaria 8.100 euros correspondientes al reparto de dividendos. El 15 de diciembre vende la mitad de las acciones, siendo la cotización oficial en esa fecha del 105%. El banco le cobra 50 euros por administración de la cartera de valores y 10 euros por la gestión de la venta de las acciones de BETA, SA.
- Tenía 10 letras del Tesoro a 12 meses, de 1000 euros de nominal cada una, que vendió en noviembre, obteniendo por su venta 7.000 euros. Los gastos de transmisión ascendieron a 50 euros. Estas letras le habían costado en la subasta del Banco de España hace 10 meses 8.000 euros, con unos gastos de adquisición de 50 euros. En diciembre compró 5 letras del Tesoro a 12 meses por 4.500 euros.
- El 15 de enero de 2023 contrató un seguro de renta vitalicia inmediata, depositando en dicho momento un capital de 50.000 euros. La renta vitalicia constituida asciende a 500 euros mensuales, que se pagan los días 15 de cada mes (la primera se cobró el 15 de febrero de 2023).

Por otro lado, el 15 de marzo tuvo un accidente de circulación, por el cual la compañía aseguradora del vehículo que provocó el accidente le abona 1.000 euros el 15 de noviembre, en concepto de indemnización por los días que estuvo de baja en el trabajo.

- a) Indique el tipo de renta obtenida en cada caso y la base imponible en la que se integraría.
- b) Calcule el importe a integrar, en cada caso, en la base imponible.

Apartado a)

De acuerdo con el artículo 44 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), las rentas del contribuyente se clasificarán, según proceda, como:

1. Rentas del ahorro: Incluyen las ganancias y pérdidas patrimoniales (por ejemplo, la venta de acciones o fondos de inversión) y los rendimientos del capital mobiliario (como dividendos, intereses, o rendimientos de seguros de vida). Se integran en la Base Imponible del Ahorro.
2. Rentas generales: Comprenden, entre otros, los rendimientos del trabajo, de actividades económicas o del capital inmobiliario. Se integran en la Base Imponible General.

A continuación, la clasificación para cada concepto establecido en el enunciado:

- Dividendos de BETA, SA: Rendimientos del capital mobiliario. Se integran en la Base Imponible del Ahorro.
- Venta de acciones de BETA, SA: Ganancia o pérdida patrimonial. Se integra en la Base Imponible del Ahorro.
- Venta de Letras del Tesoro: Rendimientos del capital mobiliario (por la transmisión de activos financieros con rendimiento implícito). Se integra en la Base Imponible del Ahorro.
- Renta vitalicia inmediata: Rendimientos del capital mobiliario (derivados de contratos de seguro de vida). Se integra en la Base Imponible del Ahorro.
- Indemnización por accidente de circulación (baja laboral): Rendimientos del trabajo (ya que compensan la pérdida de ingresos laborales). Se integran en la Base Imponible General.

Apartado b)

➔ Rendimientos del Capital Mobiliario: Dividendos de BETA, S.A.

La Sra. Y ha percibido un reparto de dividendos por un importe de 8.100 euros. De conformidad con el artículo 25.1.a) LIRPF, los dividendos y demás rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad constituyen rendimientos íntegros del capital mobiliario.

Para el cálculo del rendimiento neto, se aplicará lo dispuesto en el artículo 26 LIRPF. En este caso, el enunciado menciona 50 euros de gastos de administración de la cartera de valores, los cuales entendemos que cumplen los requisitos del apartado 1.a), de forma que sí serán deducibles para el cálculo del rendimiento neto del capital mobiliario.

Por tanto, el rendimiento neto del capital mobiliario asociado a estos dividendos ascenderá a 8.050 euros, integrándose en la Base Imponible del Ahorro.

➔ **Ganancias y Pérdidas Patrimoniales: Venta de acciones de BETA, S.A.**

La Sra. Y vende la mitad de sus acciones de BETA, S.A. (5.000 acciones). La ganancia o pérdida patrimonial se determina por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales, tal y como establece el artículo 34 LIRPF:

- Valor de Adquisición:
 - Coste de adquisición de 10.000 acciones: 50.000 euros.
 - Coste de adquisición de 5.000 acciones: 50.000 euros / 2 = 25.000 euros.
- Valor de Transmisión. La cotización oficial en la fecha de venta es del 105% sobre el nominal de 5 euros. Por tanto, el precio de venta por acción es de 5 euros x 105% = 5,25 euros/acción, de forma que:
 - Importe bruto: 5.000 acciones x 5,25 euros/acción = 26.250 euros.
 - Gastos inherentes a la transmisión (comisión por gestión de venta): 10 euros.
 - Valor de Transmisión (neto de gastos): 26.250 euros - 10 euros = 26.240 euros.

El cálculo de la Ganancia Patrimonial será el siguiente:

$$\text{Valor de Transmisión} - \text{Valor de Adquisición} = 26.240 \text{ euros} - 25.000 \text{ euros} = 1.240 \text{ euros}$$

Esta ganancia patrimonial de 1.240 euros se integrará en la Base Imponible del Ahorro, de acuerdo con el artículo 46.b) LIRPF.

➔ **Rendimientos del Capital Mobiliario: Venta de Letras del Tesoro**

La Sra. Y ha transmitido 10 Letras del Tesoro a 12 meses. Los rendimientos derivados de la transmisión de activos financieros con rendimiento implícito (como las Letras del Tesoro) se califican como rendimientos del capital mobiliario, según el artículo 25.2 LIRPF. El rendimiento se determina por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, minorado en los gastos.

- Valor de Adquisición:
 - Precio de adquisición: 8.000 euros.
 - Gastos de adquisición: 50 euros.
 - Valor de Adquisición total: 8.000 euros + 50 euros = 8.050 euros.

- Valor de Transmisión:
 - Precio de venta: 7.000 euros.
 - Gastos de transmisión: 50 euros.
 - Valor de Transmisión total: 7.000 euros - 50 euros = 6.950 euros.

El rendimiento obtenido como consecuencia de la transmisión de esta letra del Tesoro ascenderá a la siguiente cantidad:

$$\text{Valor de Transmisión} - \text{Valor de Adquisición} = 6.950 \text{ euros} - 8.050 \text{ euros} = -1.100 \text{ euros}$$

Se ha generado un rendimiento negativo de -1.100 euros que, en principio, debería integrarse en la Base Imponible del Ahorro, integrándose y compensándose con el resto de rendimientos del capital mobiliario positivos que forman parte de la base imponible del ahorro. No obstante, como adquiere 5 nuevas Letras del Tesoro en diciembre de 2024, se aplica lo dispuesto en el último párrafo del **artículo 25.2 LIRPF**, que establece que *“los rendimientos negativos derivados de transmisiones de activos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente”*.

Dado que la contribuyente ha vuelto a adquirir 5 Letras del Tesoro (la mitad de las transmitidas) dentro de los dos meses siguientes, la normativa impide computar en este momento la totalidad del rendimiento negativo.

En consecuencia, solo podrá integrar en el ejercicio 2024 la parte proporcional correspondiente a las 5 letras no recompradas, es decir, 550 euros negativos.

Los 550 euros restantes quedarán pendientes de integración, y se irán incorporando a la base imponible del ahorro a medida que se transmitan las 5 nuevas letras adquiridas en diciembre, en proporción a su venta.

➔ **Rendimientos del Capital Mobiliario: Seguro de Renta Vitalicia Inmediata**

La Sra. Y percibe rentas de un seguro de renta vitalicia inmediata contratado el 15 de enero de 2023. Estas rentas se califican como rendimientos del capital mobiliario según el artículo 25.3.a) LIRPF. La parte de la renta que se integra en la base imponible del ahorro se determina aplicando un porcentaje en función de la edad del perceptor en el momento de la constitución de la renta.

- Edad en el momento de la constitución: La Sra. Y nació el 30 de agosto de 1964. A 15 de enero de 2023 tenía 58 años (ya que su 59 cumpleaños sería en agosto de 2023).
- Porcentaje de integración: Para rentas vitalicias inmediatas constituidas por personas de entre 50 y 59 años (ambos inclusive) en el momento de la constitución, el porcentaje de integración aplicable es del 28%.

- Importe total de rentas percibidas en 2024: Como la primera renta la percibe en el mes de febrero de 2024, el importe total de las rentas percibidas en 2024 asciende a 500 euros/mes x 11 meses = 5.500 euros.

El rendimiento del capital mobiliario a integrar en la base imponible será:

$$\text{Rendimiento} = 28\% \text{ de } 5.500 \text{ euros} = 1.540 \text{ euros}$$

Este importe de 1.540 euros se integrará en la Base Imponible del Ahorro.

➔ Rendimientos del Trabajo: Indemnización por accidente de circulación (baja laboral)

La Sra. Y recibe 1.000 euros en concepto de indemnización por los días que estuvo de baja en el trabajo a raíz de un accidente de circulación. De acuerdo con el artículo 7.d) LIRPF, están exentas las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Esta exención se aplica típicamente a daños físicos, psíquicos o morales. Sin embargo, cuando la indemnización tiene como finalidad compensar la pérdida de salarios o rendimientos del trabajo durante un período de baja, la consideración de la renta cambia.

En este caso, la indemnización de 1.000 euros está específicamente destinada a compensar los días de baja en el trabajo, es decir, la pérdida de ingresos laborales. Por lo tanto, se califica como un rendimiento del trabajo, ya que sustituye una renta de esta naturaleza.

Este importe de 1.000 euros se integrará en la Base Imponible General.

PREGUNTA 11

Indique qué rentas obtenidas sin establecimiento permanente tributan al 19% según el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

El artículo 25.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante TRLIRNR), establece que se aplicará el tipo de gravamen del 19% con carácter general cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Además, también se aplicará el 19% según la letra f) del citado artículo, cuando se trate de las siguientes rentas:

- 1º. Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.
- 2º. Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
- 3º. Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

PREGUNTA 12

Determine la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, en el ejercicio 2024, detallando la cuantía de las modificaciones al resultado contable para cada una de las letras de este supuesto, y calculando la cuota diferencial. No se solicita explicación, sino simplemente la cuantía de la base y cuota, y signo (+/-), en su caso, de cada modificación.

La sociedad HERCULINA, SL, que tributa en el régimen general al tipo del 25%, ha obtenido en el ejercicio 2024, ejercicio coincidente con el año natural, un resultado contable de 40.000 euros. Se conocen, además, los siguientes datos:

- a) Formaliza a mitad del ejercicio 2024 un contrato de publicidad de sus productos de un año de duración por 5.000 euros. Se ha pagado todo el importe del servicio a la celebración del contrato y se ha contabilizado el correspondiente gasto contable por los 5.000 euros abonados.
- b) También a mitad del ejercicio concede un préstamo de 80.000 euros a una entidad vinculada con ella al tipo de interés de mercado del 5% anual, pagadero a partir del año de concesión del préstamo, contabilizándose el ingreso cuando se cobra el interés.
- c) Un cliente tiene una deuda de 20.000 euros vencida e impagada el 1 de octubre del 2024. Al cierre del ejercicio se ha contabilizado el correspondiente deterioro contable del saldo de clientes, aunque no se han iniciado actuaciones judiciales de cobro.
- d) Un elemento cuyo valor de adquisición es de 100.000 euros tiene en tabla un coeficiente máximo de amortización del 10% y un período máximo de amortización de 20 años. En el ejercicio 2023 registró un gasto por amortización de 5.000 euros, mientras que en el ejercicio 2024 el gasto contabilizado es de 15.000 euros.
- e) Ha contabilizado como ingreso un dividendo de 10.000 euros recibidos de una sociedad limitada de la que posee el 49% de las participaciones desde el ejercicio 2022.
- f) Obtiene durante el ejercicio 2024 rentas de operaciones realizadas en un país extranjero, sin mediación de establecimiento permanente, por importe neto de 6.000 euros, después de impuestos, siendo el impuesto satisfecho en el extranjero de 1.800 euros.
- g) Ha contabilizado como Impuesto sobre Sociedades un gasto de 10.000 euros y abonado unos pagos fraccionados de 5.700 euros.

A continuación se presenta el cálculo de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades para HERCULINA, SL en el ejercicio 2024, así como la cuota diferencial, detallando las modificaciones al resultado contable.

RESULTADO CONTABLE	40.000 €
Ajuste a) (Publicidad no devengada)	2.500 €
Ajuste b) (Intereses no contabilizados)	2.000 €
Ajuste c) (Deterioro no deducible)	20.000 €
Ajuste d) (Exceso amortización)	5.000 €
Ajuste e) (Dividendos exentos)	(10.000 €)
Ajuste f) (Rentas del extranjero)	1.800 €
Ajuste g) (Gasto Impuesto Sociedades)	10.000 €
BASE IMPONIBLE	71.300 €
	x 0,25
CUOTA ÍNTEGRA	17.825 €
Deducciones y bonificaciones (apartado f)	(1.800 €)
CUOTA LÍQUIDA	16.025 €
Retenciones y pagos a cuenta (apartado g)	(5.700 €)
CUOTA DIFERENCIAL	10.325 €

Aunque el enunciado no exija explicaciones de estos ajustes, a efectos didácticos se va a explicar a continuación la motivación de cada uno de ellos.

Apartado a)

El principio de devengo es fundamental tanto contable como fiscalmente. El artículo 11.1 LIS establece que los ingresos y gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, con independencia de la fecha de su pago o cobro, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan.

- El contrato de publicidad es de un año de duración y se formaliza a mitad del ejercicio 2024. Esto significa que solo la mitad del servicio (6 meses) se ha devengado en 2024.
- Gasto devengado en 2024: 5.000 euros / 12 meses x 6 meses = 2.500 euros.
- El gasto contabilizado es de 5.000 euros, lo que implica un exceso de gasto contabilizado de 2.500 euros.

Por tanto, debe realizarse un ajuste positivo por 2.500 euros para anular la parte del gasto contabilizado que no es fiscalmente deducible en 2024 por no estar devengado en el ejercicio. La parte restante (2.500 €) será deducible en 2025.

Apartado b)

En este caso, como en la operación se aplica el tipo de interés de mercado, ya se aplica lo dispuesto en el artículo 18 LIS valorándose la operación de forma correcta.

Por su parte, según el principio de devengo (artículo 11.1 LIS), los ingresos se imputan en el período impositivo en que se devenguen, independientemente de la fecha de cobro. El interés se devenga diariamente a lo largo del periodo del préstamo.

- El préstamo se concede a mitad del ejercicio 2024, por lo que se devengan intereses durante 6 meses en 2024.
- Intereses devengados: $(80.000 \text{ euros} \times 5\%) \times (6 / 12 \text{ meses}) = 4.000 \text{ euros}$

Dado que la sociedad solo contabiliza el ingreso cuando se cobra (en 2025), no ha registrado el ingreso devengado en 2024.

Por tanto, se realiza un ajuste positivo por 2.000 euros para incluir el ingreso financiero devengado en 2024 que no ha sido contabilizado.

Apartado c)

El artículo 13.1.a) LIS establece las condiciones para la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de créditos u otros activos derivadas de posibles insolvencias de deudores. Para que sean fiscalmente deducibles, se requiere el cumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que hayan transcurrido seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o arbitral de cuya resolución dependa su cobro.

La deuda venció el 1 de octubre de 2024. Al cierre del ejercicio (31 de diciembre de 2024), solo han transcurrido 3 meses (octubre, noviembre, diciembre). Por lo tanto, no se cumple el requisito de los seis meses desde el vencimiento. Además, no se ha iniciado ninguna actuación judicial ni se cumplen el resto de los supuestos.

Se realiza un ajuste positivo por 20.000 euros para eliminar la deducibilidad del gasto por deterioro contable que no cumple los requisitos fiscales.

Apartado d)

El artículo 12.1 LIS establece que serán deducibles las amortizaciones que se correspondan con la depreciación efectiva de los elementos, si bien se establece un límite máximo derivado de las tablas de amortización oficialmente aprobadas. El coeficiente máximo es del 10% y el periodo máximo de 20 años. La amortización fiscal máxima anual es el valor de adquisición multiplicado por el coeficiente máximo: $100.000 \text{ euros} \times 10\% = 10.000 \text{ euros}$. La empresa ha actuado de la siguiente forma en los 2 ejercicios indicados en el enunciado:

- En 2023, la amortización contabilizada fue de 5.000 euros, inferior al máximo fiscal, pero dentro de los porcentajes establecidos (si el período máximo de amortización son 20 años, se obtiene un porcentaje de amortización del 5%, que coincide con la dotación realizada por la empresa en este ejercicio). Por tanto, no procede realizar ningún ajuste ya que la empresa se ajusta a los límites de amortización asociados a este inmovilizado.
- En 2024, el gasto contabilizado es de 15.000 euros. Este importe excede el límite fiscal máximo de 10.000 euros.

Se realiza un ajuste positivo por 5.000 euros (15.000 € contabilizados - 10.000 € deducibles fiscalmente) para no deducir la parte de la amortización que excede el límite fiscal. Este exceso de amortización podrá ser deducido en períodos impositivos futuros cuando la amortización contable sea inferior a la máxima fiscal, siempre que no se exceda la vida útil o el valor residual.

Apartado e)

El artículo 21.1 LIS establece un régimen de exención para evitar la doble imposición económica de dividendos y rentas de fuente extranjera. Para que sea aplicable la exención, se requiere:

- Un porcentaje de participación, directo o indirecto, de al menos el 5% (o un valor de adquisición superior a 20 millones de euros). En este caso, la sociedad posee el 49%, cumpliendo el requisito.
- Que dicha participación se mantenga de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el dividendo, o que se mantenga posteriormente durante el tiempo suficiente para completar dicho plazo (en este caso, la participación se tiene desde 2022).

Dado que los dividendos ya están incluidos como ingreso en el resultado contable, pero cumplen los requisitos de exención para evitar la doble imposición, se realiza un ajuste negativo por 10.000 euros para eliminar su tributación.

Apartado f)

Al tratarse de rentas de operaciones realizadas en un país extranjero sin mediación de establecimiento permanente, estas rentas ya forman parte del resultado contable.

No hay ninguna especialidad fiscal en cuanto a su inclusión en la Base Imponible, a menos que fueran objeto de exención por el artículo 21 LIS (lo cual no parece el caso si son "operaciones", no dividendos o rentas de filiales). Se asume que el importe de 6.000 euros ya está correctamente incluido en el resultado contable como ingreso neto (después de impuestos).

El artículo 31.1 LIS establece una deducción por doble imposición internacional para evitar que las rentas obtenidas en el extranjero tributen dos veces. La deducción será el menor de:

- El importe efectivo del impuesto satisfecho en el extranjero (1.800 euros).
- El importe del Impuesto sobre Sociedades que se habría pagado en España por esa renta si se hubiera obtenido en España (es decir, el 25% de la renta bruta).

Para determinar la renta bruta, tendríamos que sumar el neto y el impuesto satisfecho: 6.000 € (neto) + 1.800 € (impuesto extranjero) = 7.800 €. El IS español sobre esta renta sería 7.800 € x 25% = 1.950 €.

La menor de estas cantidades, por tanto, son 1.800 euros, aplicándose por tanto una deducción por doble imposición internacional por 1.800 euros.

Además, el artículo 31.2 LIS establece que *“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”*. Por tanto, además de la deducción de 1.800 euros en cuota, también tendremos que realizar un ajuste positivo de 1.800 euros en la base imponible del impuesto.

Apartado g)

El artículo 15.a) LIS establece que no serán gastos fiscalmente deducibles *“los derivados de la contabilización del impuesto sobre beneficios”*.

Por tanto, se realiza un ajuste positivo por 10.000 euros para anular el gasto contable por Impuesto sobre Sociedades, ya que no es deducible fiscalmente.

Los pagos fraccionados (5.700 €) no son un gasto, sino anticipos de pago del impuesto, por lo que no afectan a la Base Imponible, sino a la cuota diferencial.

PREGUNTA 13

Señale si las siguientes afirmaciones son Verdaderas (V) o Falsas (F):

- a) **Los Regímenes Tributarios Especiales del Impuesto sobre Sociedades se regulan en el Título V de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.** Falso. Los Regímenes Tributarios Especiales del Impuesto sobre Sociedades se regulan en el Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). El Título V de la LIS se refiere al período impositivo y devengo del impuesto.
- b) **Los grupos fiscales podrán optar por la aplicación del Régimen Especial de Consolidación Fiscal.** Verdadero (artículo 55 LIS). El Régimen Especial de Consolidación Fiscal es una opción para los grupos de sociedades que cumplan los requisitos establecidos en la LIS. Es una potestad de los grupos fiscales acogerse a él.
- c) **Uno de los Regímenes Especiales regulados en la Ley del Impuesto sobre Sociedades es el aplicable a determinados contratos de arrendamiento financiero.** Verdadero (artículo 106 LIS).
- d) **Las instituciones de Inversión Colectiva no tienen regulado en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades régimen especial alguno.** Falso, sí tienen previsto un régimen especial en los artículos 52 a 54 LIS.
- e) **El Régimen Especial de entidades parcialmente exentas determina que estarán exentas las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas.** Verdadero (artículo 110.1.a LIS).
- f) **Los incentivos fiscales regulados para las entidades de reducida dimensión se aplican a aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo anterior sea inferior a 20 millones de euros.** Falso, el límite que establece el artículo 101.1 LIS es de 10 millones de euros.

- g) **La reserva de nivelación de bases imponibles no es un incentivo fiscal aplicable a las entidades de reducida dimensión.** Falso, sí se trata de un incentivo fiscal previsto en el artículo 105 LIS para las empresas de reducida dimensión.
- h) **Las entidades de reducida dimensión podrán deducir la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.** Verdadero. Las entidades de reducida dimensión tienen un régimen especial para la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de créditos por insolvencias de deudores, que les permite deducir hasta el 1% sobre el saldo de deudores a la conclusión del período impositivo, además de pérdidas individualizadas. Esto se regula en el artículo 104.1 LIS.

PREGUNTA 14

La empresa NOSTROMO SL compra en enero de 2024 maquinaria industrial por 50.000 euros, soportando una cuota de 10.500 euros. Ese año realiza:

- **Operaciones con derecho a deducción: 75.000 euros.**
- **Operaciones sin derecho a deducción: 25.000 euros.**

Se aplica la prorrata general.

En 2025 realiza:

- **Operaciones con derecho a deducción: 85.000 euros.**
- **Operaciones sin derecho a deducción: 15.000 euros.**

Calcule la cuota del IVA deducido inicialmente, practique la regularización en el ejercicio 2025 y detalle cómo ha de consignar esta regularización en el modelo 303 del cuarto trimestre del ejercicio 2025.

NOSTROMO SL soporta una cuota de IVA de 10.500 euros por la compra de maquinaria industrial en enero de 2024. Para calcular la deducción inicial, debemos aplicar la prorrata general.

$$\text{Prorrata definitiva 2024} = 75.000 \text{ euros} / (25.000 + 75.000) = 75\%$$

De esta forma, la cuota de IVA deducida inicialmente en 2024 será:

$$\text{IVA Deducido Inicialmente} = 10.500 \text{ €} \times 75\% = 7.875 \text{ €}$$

Ahora debemos calcular el porcentaje de prorrata definitivo de 2025 para comparar:

- Operaciones con derecho a deducción: 85.000 €
- Operaciones sin derecho a deducción: 15.000 €
- Total operaciones: 85.000 € + 15.000 € = 100.000 €

De esta forma, la prorrata definitiva del ejercicio 2025 será la siguiente:

$$\text{Prorrata definitiva 2025} = 85.000 \text{ euros} / (85.000 + 15.000) = 85\%$$

Según el artículo 107.Uno LIVA, la regularización de la deducción de bienes de inversión solo procede "cuando la diferencia entre el porcentaje de deducción provisional que hubiese sido aplicable en el año en que se produjo la adquisición o importación del bien de inversión y el porcentaje definitivo de deducción correspondiente a cada uno de los cuatro años naturales siguientes, supere en más de diez puntos porcentuales al de la prorrata provisional".

Dado que la diferencia es exactamente 10 puntos porcentuales y no "más de diez puntos porcentuales", no procede practicar regularización alguna en el ejercicio 2025.

Al no proceder regularización en el ejercicio 2025, NOSTROMO SL no deberá consignar ningún importe en la casilla 43 (Regularización de bienes de inversión) del Modelo 303 del cuarto trimestre del ejercicio 2025 por esta maquinaria. El campo quedará a cero para esta operación.

PREGUNTA 15

La sociedad A, dedicada a la promoción inmobiliaria, es propietaria de un solar con un valor de mercado de 1 millón de euros, sobre el que pretende construir un edificio de viviendas. Para ello pacta con el constructor Z una permuta en la que A le entrega a Z (documentada en escritura pública) el solar el 1 de febrero de 2024 para que éste construya el edificio y, en contraprestación a sus servicios, Z le entregará a A pisos por un valor de mercado también de 1 millón de euros en el momento en que estén terminados, lo cual ocurre el 1 de septiembre de 2025.

Indicar la fecha de devengo y la cuota del IVA que se devengue en estas operaciones.

Dentro del sector inmobiliario, es una práctica común que una empresa promotora adquiera un terreno para desarrollar un proyecto de viviendas, acordando con el vendedor, como parte del precio de compra del suelo, la entrega futura de algunas de las unidades habitacionales que se edificarán en dicho solar.

Este tipo de transacción, conocida como permuta de solar por obra futura, genera una serie de consecuencias fiscales relevantes que merecen un análisis detallado, especialmente en lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Es fundamental comprender que, a efectos tributarios, esta operación se desdobra en dos entregas de naturaleza distinta que tributan de forma independiente:

1. Transmisión del terreno. La primera operación que se analiza es la entrega del terreno al constructor. Su tributación dependerá de la condición del vendedor. En nuestro caso, al actuar como empresario, ya que se trata de una sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria, la transmisión del terreno estará sujeta al IVA al tipo general del 21%.

El devengo se produce, según establece el artículo 75.Uno.1º LIVA, cuando el bien se pone a disposición del adquirente, salvo que se haya efectuado con anterioridad la puesta a disposición, en cuyo caso la fecha de devengo será la de la formalización del contrato.

En el caso de permutas que implican entregas de bienes y servicios recíprocas, la entrega del solar se considera realizada en el momento en que se documenta la permuta en escritura pública. Esto tiene lugar en esta operación el 1 de febrero de 2024.

Por tanto, la cuota de IVA devengada por la entrega del solar ascenderá al 21% de 1.000.000 de euros, que es la base imponible, es decir, 210.000 euros.

2. Transmisión de la edificación futura. La segunda operación, inherente a esta permuta, es la futura entrega de las viviendas construidas por parte del promotor al antiguo propietario del solar. Esta entrega, realizada por el promotor-constructor, generalmente está gravada por el IVA. Se considera una primera entrega de edificación, lo que implica que no aplica ninguna exención de IVA.

La base imponible de esta entrega la constituye el valor de mercado de la contraprestación no dineraria acordada por las partes, es decir, el valor asignado a la entrega del solar. En nuestro caso asciende a 1.000.000 de euros.

Un aspecto fundamental en estas permutas es el momento del devengo de esta segunda operación. Aunque la entrega física de la obra futura se producirá el 1 de septiembre de 2025, la Ley del IVA considera que la entrega del terreno al constructor opera como un pago a cuenta de la futura entrega de la edificación. En consecuencia, el devengo de la entrega de la obra futura se produce en el mismo momento en que se efectúa la entrega del solar, es decir, de manera simultánea junto con la operación anterior, el día 1 de febrero de 2024. Esto implica que, en el instante en que el promotor recibe el terreno, se devengan ambas operaciones de IVA (la entrega del solar y la entrega de la obra futura), lo que requiere liquidar ambos impuestos en ese momento inicial.

El tipo impositivo a aplicar será del 10% en este caso al tratarse de un edificio de viviendas siendo, por tanto, la cuota tributaria de 100.000 euros.

PREGUNTA 16

D. Tomás tiene un único activo. Es propietario de un inmueble adquirido en noviembre de 2024, cuyo valor catastral es de 600.000 euros, y cuyo precio de adquisición fue de 3.000.000 de euros. La adquisición del inmueble fue financiada en parte con una hipoteca por importe de 500.000 euros. Responda a las siguientes preguntas:

- a) ¿Está obligado D. Tomás a presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio? Indique el porqué de su respuesta, sea afirmativa o negativa.
- b) ¿Cuál sería la Base Imponible a computar para el cálculo del impuesto?
- c) ¿Cuál sería la Base Liquidable a computar para el cálculo del impuesto?

(Téngase en cuenta exclusivamente la normativa estatal para resolverlo)

Apartado a)

Sí, D. Tomás está obligado a presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio.

El artículo 37 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP) establece la obligación de declarar por este impuesto. Dicha obligación recae sobre los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas del Impuesto, resulte a ingresar, o cuando, no dándose la anterior circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado según las normas de este impuesto, supere los 2.000.000 de euros.

En el caso de D. Tomás, el artículo 10 LIP establece que los bienes inmuebles se valorarán por el mayor de tres valores: el valor catastral, el valor determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos, o el precio, contraprestación o valor de adquisición. En este caso, el valor de adquisición (3.000.000 €) es superior al valor catastral (600.000 €). Por lo tanto, el valor a considerar para el activo de D. Tomás es, al menos, 3.000.000 euros.

Dado que el valor de su único bien (3.000.000 de euros) supera los 2.000.000 de euros, D. Tomás está obligado a presentar la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, incluso si su cuota final resultase a cero o negativa después de aplicar las exenciones y reducciones.

Apartado b)

De acuerdo con el enunciado, que no aclara nada al respecto, entendemos que esta vivienda no se trata de la vivienda habitual de D. Tomás. No obstante, si en la solución entendiéramos lo contrario, habría que aplicar la exención prevista en el artículo 4.Nueve LIVA.

El artículo 9 LIP establece que la base imponible del impuesto está constituida por el valor del patrimonio neto del sujeto. Dicho patrimonio neto se determina por diferencia entre:

- a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y
- b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

En nuestro caso, el valor de la vivienda asciende a 3.000.000 de euros, como se ha indicado en el apartado anterior, mientras que la única carga de naturaleza real que disminuye el valor de la misma es la hipoteca de la que presuponemos que queda pendiente una cantidad de 500.000 euros, a pesar de que el enunciado no lo deja lo suficientemente claro. Por tanto, nuestra base imponible es:

$$\text{Base Imponible} = 3.000.000 - 500.000 = 2.500.000 \text{ euros}$$

Apartado c)

De acuerdo con el artículo 28 LIP, en el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 700.000 euros. Por tanto, nuestra base liquidable será:

$$\text{Base Liquidable} = 2.500.000 - 700.000 = 1.800.000 \text{ euros}$$

PREGUNTA 17

Un viajero mayor de edad procedente de Estados Unidos, a su llegada al aeropuerto de Madrid Barajas conduce en su equipaje personal de mano 2 cartones de cigarrillos que adquirió en Estados Unidos. Cada cartón contiene 10 cajetillas de 20 cigarrillos cada una. ¿Debe este viajero pagar el Impuesto Especial sobre las labores del tabaco en España? Justifique su respuesta.

El artículo 61 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante LIE), establece en su apartado 2.a) que estarán exentas las siguientes importaciones de labores del tabaco *“las conducidas personalmente por los viajeros mayores de diecisiete años procedentes de terceros países, siempre que no superen los límites cuantitativos siguientes:*

- 1º. 200 cigarrillos, o
- 2º. 100 cigarrillos, o
- 3º. 50 cigarros, o
- 4º. 250 gramos de las restantes labores”.

De acuerdo con el enunciado, este viajero conduce un equipaje personal con 400 cigarrillos (2 cartones x 10 cajetillas x 20 cigarrillos). Dado que el límite exento para cigarrillos es de 200 unidades y el viajero transporta 400 unidades, excede el límite establecido para la exención.

En relación con las mercancías sujetas al pago en Aduanas, y que exceden del límite de franquicia de 200 unidades, el viajero puede optar por despacharlas a consumo o depositarlas en el almacén de diferidos de la Aduana, declarando dicha opción a través de un formulario disponible en el momento de su llegada a Aduanas. Este formulario autorizando la opción correspondiente, deberá presentarse al Resguardo para el control de la salida del recinto de las mercancías amparadas en el mismo, tanto si existe pago como si se autoriza la reexportación.

En el caso de que el viajero opte por el despacho a consumo, la parte que excede el límite (200 cigarrillos adicionales) estaría sujeta al Impuesto Especial sobre las labores del tabaco y el viajero debería declararlos y pagar el impuesto correspondiente por ese exceso. El devengo se produciría, como tal, según el artículo 7.b) LIE, en el momento de su despacho de aduana.

Si el interesado opta por llevarse directamente las mercancías al lugar de procedencia, el Resguardo controlará sin más, la efectividad de la salida de las mismas.

PREGUNTA 18

Indique si las siguientes afirmaciones son verdaderas (V) o falsas (F):

- a) **Para tener la consideración de productos intermedios en los Impuestos Especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas se requiere un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 2,2% vol. e inferior o igual a 24 % vol.** Falso, según el artículo 31 LIE, se consideran productos intermedios a aquellos productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2% vol., e inferior o igual al 22% vol.
- b) **Un producto comercializado como cerveza sin alcohol que tiene una graduación alcohólica del 0.2% vol. está sujeto al Impuesto sobre la cerveza.** Falso, el artículo 24 LIE establece que la graduación alcohólica debe ser superior a 0,5% vol.

- c) **No está sujeta al Impuesto sobre hidrocarburos la utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos.** Verdadero (artículo 47.1.b LIE).
- d) **Es posible que sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco pero que se fumen, estén dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre las labores del tabaco y por lo tanto sean sometidas a gravamen.** Verdadero (artículo 59.6 LIE). Se establece esta posibilidad siempre que dichos productos respondan a los restantes criterios establecidos en los apartados 3 y 4 del artículo 59 LIE, donde se definen productos como cigarrillos, tabaco para fumar o picadura, destacando en todos ellos que son productos susceptibles de ser fumados.
- e) **En el Impuesto Especial sobre la electricidad, no está sujeto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW) de la energía eléctrica producida por ellos mismos.** Verdadero (artículo 93 LIE).
- f) **En el Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero está exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser usados en equipos militares.** Verdadero (artículo 5.Ocho.1.c de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras).
- g) **La Ley de los Impuestos Especiales en España contempla una reducción del 30% de la base imponible del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte para los vehículos automóviles que se destinen al uso exclusivo de familias numerosas y del 50% de la base imponible para las autocaravanas.** Falso, el artículo 66 LIE establece un porcentaje del 50% para vehículos destinados al uso exclusivo de familias numerosas, y del 30% de vehículos definidos como autocaravanas.
- h) **La base imponible del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, para vehículos automóviles nuevos o usados, está constituida por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.** El artículo 69 LIE establece que la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para vehículos automóviles nuevos es el importe total de la contraprestación que habría percibido el fabricante o importador por la venta del vehículo a la clientela, excluido el propio impuesto. Para los vehículos usados, la base imponible es su valor de mercado. Por lo tanto, la afirmación no es enteramente correcta al generalizar a "nuevos o usados" el valor de mercado como única base.

PREGUNTA 19

En fecha 14/01/2025 se declaran a libre práctica mercancías consistentes en 100 relojes de pulsera automáticos con un valor en aduana ajustado de 100 euros y un arancel a ingresar de 80 euros. La aduana apreciando inexactitud en el conjunto de datos declarados notifica correctamente el mismo día al declarante requerimiento para que aporte la documentación justificativa de la expedición. El declarante el 15/01/2025 presenta escrito solicitando la rectificación de la declaración manifestando que el número de relojes correctos es de 1.000 unidades.

(Los relojes de pulsera automáticos se clasifican en la posición de la NC 9101.21.00.00 llevando aparejado un arancel del 4,5% sin embargo establece un mínimo de 0,3 euros por unidad y un máximo de 0,8 euros por unidad).

En base a lo anterior responda a las siguientes cuestiones:

- a) ¿Es admisible la rectificación de la declaración?
- b) ¿Cuál sería el arancel correcto a calcular por la aduana?
- c) ¿Qué plazo tiene la aduana para notificar al importador la deuda aduanera?
- d) ¿Cuál es el plazo de ingreso de la deuda liquidada?
- e) ¿Y si solicita aplazamiento exclusivamente para dicha deuda?

Apartado a)

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 173 del Reglamento (UE) Nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (en adelante CAU), no será admisible la rectificación de la declaración, ya que se ha presentado después de que la autoridad aduanera haya comprobado la inexactitud de los datos de la declaración presentada el 14-01-2025 en la Aduana.

Apartado b)

Para calcular el arancel correcto, debemos considerar los datos nuevos proporcionados por el declarante (1.000 unidades) y la información arancelaria específica de la posición de la NC 9101.21.00.00.

El valor en aduana original por 100 relojes es igual a 100 euros; por lo tanto, el valor en aduana de 1 reloj es 1 euro. Si ahora son 1.000 unidades, el valor en aduana total sería de 1.000 euros. El cálculo del arancel se realiza de la siguiente manera:

- Arancel ad valorem: 1.000 euros (valor en aduana total) x 4,5% = 45 euros
- Arancel específico (mínimo y máximo): Esto se aplica por unidad.
 - o Arancel mínimo por unidad: 0,3 euros = 1.000 euros x 0,3 euros = 300 euros
 - o Arancel máximo por unidad: 0,8 euros = 1.000 euros x 0,8 euros = 800 euros

Dado que se debe aplicar la regla del "arancel compuesto" (ad valorem con mínimo o máximo), se compara el arancel ad valorem calculado con el arancel resultante de la aplicación de los límites específicos por unidad.

En este caso, el arancel ad valorem de 45 euros es muy bajo. El arancel que resulta de aplicar el mínimo por unidad es de 300 euros.

Por lo tanto, el arancel correcto a calcular por la aduana sería de 300 euros.

Apartado c)

El artículo 101.1 CAU establece que el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles será determinado por las autoridades aduaneras responsables del lugar en el que nazca la deuda aduanera, o en que se considere que ha nacido de conformidad con el artículo 87, tan pronto como dispongan de la información necesaria. El artículo 102.1 CAU establece que las autoridades aduaneras deben notificar al deudor el importe de dicha deuda en el lugar en el que haya nacido la deuda o en el que se considere que ha nacido de conformidad con el artículo 87.

Sin embargo, el artículo 103.1 CAU establece que *“no se podrá notificar ninguna deuda aduanera una vez que haya transcurrido un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera”*.

En este caso, la deuda aduanera original se originó el 14/01/2025 (fecha de la declaración a libre práctica). La rectificación de la declaración por parte del declarante implica que la deuda inicialmente calculada era incorrecta y que la aduana deberá calcular y notificar la deuda aduanera correcta. El plazo de tres años se contaría a partir del 15/01/2025, fecha en la que el importador manifiesta el importe correcto de los relojes importados.

Por lo tanto, la aduana tiene un plazo de tres años a partir del 14 de enero de 2025 para notificar al importador la deuda aduanera correcta.

Apartado d)

Según establece el artículo 108.1 CAU, los importes de los derechos de importación o de exportación, correspondientes a una deuda aduanera notificada de conformidad con el artículo 102 serán pagados por el deudor en el plazo establecido por las autoridades aduaneras.

No obstante, dicho plazo no sobrepasará los diez días siguientes a la notificación al deudor de la deuda aduanera.

Apartado e)

El artículo 111 CAU establece en estos casos que el plazo durante el cual se aplazará el pago con arreglo al artículo 110 será de 30 días. Cuando el pago se aplaze de conformidad con el artículo 110.a) CAU, es decir, de forma separada para esta deuda en concreto como indica el enunciado, el plazo dará comienzo el día siguiente a aquel en que se notifique al deudor la deuda aduanera. Es importante destacar que el aplazamiento no es automático y requiere solicitud y concesión por parte de la aduana, junto con la aportación de las garantías correspondientes.

PREGUNTA 20

Concepto legal de precio público. Su naturaleza jurídica. Diferencias con las tasas.

Encontramos su regulación en los artículos 24 a 27 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (en adelante LTPP), señalando su concepto el artículo 24 cuando establece que *“tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados”*.

Respecto de su naturaleza jurídica, la propia Ley 8/1989 señala la no aplicación del principio de legalidad para la creación de estos precios públicos, al permitir su artículo 26 su fijación o modificación por Orden Ministerial, o incluso directamente por los Organismos Autónomos que vayan a exigirlos.

De esta forma, por una parte, se distinguen las tasas, con sometimiento pleno a las exigencias tributarias y a la ley, y por otra los precios públicos, entendidos éstos como ingresos públicos no tributarios, y que por tanto deben diferenciarse de las tasas.

En el precio público no se produce la nota de coactividad que es propia de las tasas como tributo que son estas últimas, y, por tanto, debe considerarse una categoría independiente, al margen de aquél.