



Supuesto práctico (ejercicio propuesto para el ingreso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado.

Profesor del CEF.- (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública. Convocatoria: Resolución de 29 de diciembre de 2023 [BOE de 8 de enero de 2024]. Sistema de acceso libre).

Extracto

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico correspondiente al segundo ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública. (Convocatoria: Resolución de 29 de diciembre de 2023 [BOE de 8 de enero de 2024]. Sistema de acceso libre). A lo largo del supuesto práctico, estructurado en diez supuestos, se plantean diferentes ejercicios relativos a aspectos del IRPF, el IVA, aduanas e impuestos especiales, procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos, recaudación, sanciones y revisión en vía administrativa.

Palabras clave: supuesto práctico; IRPF; IVA; aduanas e impuestos especiales; procedimientos de gestión; inspección; recaudación; sancionador; revisión en vía administrativa.

Publicado: 04-12-2024



Supuesto 1 (tipo test)

Enunciado

El día 28 de febrero de 2023, don Ricardo recibe requerimiento de la AEAT notificándole el inicio de un procedimiento de verificación de datos tendente a comprobar los rendimientos de capital inmobiliarios declarados en su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2021, dado que se han encontrado discrepancias entre lo que se ha declarado en dicho año y los datos obrantes en poder de la Administración, en relación con el arrendamiento de una vivienda propiedad del contribuyente.

Durante el procedimiento de verificación de datos, entre otras actuaciones, se requiere al obligado tributario determinada información referida al contrato de arrendamiento, los cobros efectuados y los gastos soportados que han minorado su rendimiento de capital inmobiliario. Ante la documentación relevante obtenida, se ponen de manifiesto, entre otras circunstancias, unos ingresos declarados por el arrendamiento inferiores a las cantidades que constan en los contratos obtenidos, por lo que, en fecha de 5 de junio de 2023, se notifica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada por el IRPF del año 2021, finalizando el procedimiento de verificación de datos anterior.

Dentro de este último procedimiento, los órganos de gestión tributaria requieren la aportación de la siguiente documentación, relativa a los gastos que el contribuyente ha deducido para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario:

- Justificación de los intereses del préstamo y copia del contrato de préstamo.
- Facturas justificativas de los gastos de reparación del inmueble deducidos.
- Justificantes del pago del IBI y tasas de basura liquidadas por el Ayuntamiento.
- Documentos justificativos de los gastos de portería y administración.
- Contrato de seguro de la vivienda y prima satisfecha.

Una vez obtenida y analizada la información requerida, se notifica al obligado tributario, el 1 de septiembre de 2023, la propuesta de liquidación provisional en la que la regularización propuesta consiste en el aumento de los ingresos declarados y la minoración determinados

gastos deducidos por no considerarse necesarios para la obtención de los rendimientos de capital inmobiliario. Transcurrido el plazo de alegaciones sin que el obligado tributario presente alegaciones, se dicta liquidación provisional en los mismos términos de la propuesta.

Los órganos de la Administración tributaria realizan un primer intento de notificación de la resolución, que contiene la liquidación provisional, el 22 de noviembre de 2023, resultando infructuosa al encontrarse el contribuyente ausente. Realizadas nuevas actuaciones, se logra notificar el acto administrativo en el centro de trabajo del contribuyente, recogiendo dicha resolución en fecha de 10 de diciembre de 2023.

Dentro del plazo legalmente establecido, don Ricardo interpone recurso de reposición, en el que alega las siguientes circunstancias:

1. Que las actuaciones debieron realizarse en su totalidad en el procedimiento de verificación de datos, debiendo finalizarse con una resolución administrativa, regularizando su situación tributaria o declarando correcta su autoliquidación del IRPF de 2021.
2. Que, en cualquier caso, el plazo máximo de duración de las actuaciones en el procedimiento de comprobación limitada se ha incumplido, debiendo haberse acordado la caducidad del mismo.
3. Que solicita, en su caso, que se le reduzca el rendimiento neto calculado por la AEAT en los porcentajes previstos en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF).

Pregunta 1

En función de lo dispuesto para los procedimientos de verificación de datos en los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), indique cuál de las siguientes respuestas es la correcta:

- a) Deberá finalizarse, en cualquier caso, con una liquidación provisional regularizando la situación tributaria de contribuyente o declarando correcta la misma.
- b) Podrá terminarse por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que incluya el objeto de dicho procedimiento de verificación de datos.
- c) No podrá iniciarse en los casos en los que los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras autoliquidaciones presentadas o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- d) Deberá finalizarse, en cualquier caso, en el plazo de 3 meses desde su inicio por notificación al contribuyente.

Pregunta 2

De acuerdo con las circunstancias acaecidas en la notificación de la liquidación provisional dictada por los órganos de gestión, y ante el recurso planteado por el interesado, indicar cuál de las siguientes respuestas es la correcta:

- a) El plazo máximo de duración de actuaciones debe entenderse cumplido al haberse realizado un intento de notificación del texto íntegro de la resolución dentro del plazo de 6 meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada.
- b) El plazo máximo de duración de actuaciones se ha incumplido al haberse producido la notificación de la resolución al contribuyente transcurrido el plazo máximo de 6 meses desde el inicio del procedimiento de comprobación limitada.
- c) El plazo máximo de duración de las actuaciones se ha incumplido, ya que el intento de notificación del texto íntegro de la resolución se efectuó una vez transcurrido el plazo de 6 meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de verificación de datos.
- d) El plazo máximo de duración de actuaciones debe entenderse cumplido, ya que no han transcurrido más de 12 meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de verificación de datos hasta la notificación de la resolución del procedimiento de comprobación limitada.

Pregunta 3

Teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 23 de la LIRPF, referente a los gastos deducibles y reducciones de los rendimientos de capital inmobiliario, responda cuál de las siguientes es la respuesta correcta:

- a) Las reducciones solo resultan aplicables a los rendimientos netos, tanto positivos como negativos, calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.
- b) Las reducciones resultarán de aplicación respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos, pero no de los gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

- c) Las reducciones resultarán de aplicación respecto de la parte de los gastos indebidamente deducidos, pero no de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluyan en su objeto la comprobación de tales rendimientos.
- d) Las reducciones solo resultarán aplicables a los rendimientos netos positivos calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

Solución

Pregunta 1

b) Podrá terminarse por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que incluya el objeto de dicho procedimiento de verificación de datos.

Justificación:

El artículo 133.1 e) de la LGT dispone que el procedimiento de verificación de datos terminará por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

Pregunta 2

a) El plazo máximo de duración de actuaciones debe entenderse cumplido al haberse realizado un intento de notificación del texto íntegro de la resolución dentro del plazo de 6 meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada.

Justificación:

El artículo 104.2 de la LGT dispone que, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.



- Fecha inicio procedimiento: 5 de junio de 2023.
- Fecha fin procedimiento: 22 de noviembre de 2023.
- Fecha límite procedimiento (6 meses): 5 de diciembre de 2023.

Pregunta 3

d) Las reducciones solo resultarán aplicables a los rendimientos netos positivos calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

Justificación:

El artículo 23.2 de la LIRPF dispone que, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado se reducirá en los porcentajes legalmente establecidos.

Dichas reducciones solo resultarán aplicables sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

Supuesto 2 (tipo test)

Enunciado

Con fecha 10 de marzo de 2022, los órganos de la inspección tributaria inician actuaciones por personación en el local de venta al público de frutas y hortalizas que posee la empresa Salvatierra, SL en la calle Mendrugó, n.º 19 de la ciudad de Madrid.

El personal inspector, acompañado de miembros de la Unidad de Auditoría Informática, notifican a la interesada el inicio del procedimiento inspector en el que se comprobarán, con alcance general, los conceptos tributarios IS, ejercicios 2018, 2019 y 2020, e IVA, primer a cuarto trimestre de los años 2018, 2019 y 2020. En dicha comunicación de inicio se señala que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 18 meses.

El representante de la sociedad no se encuentra en las instalaciones en el momento de la visita, por lo que se entienden las actuaciones con el responsable del local, el cual consiente el acceso del personal de la AEAT.

Durante el proceso de comprobación e investigación llevado a cabo, la Inspección de los tributos solicita el examen de la siguiente documentación correspondiente a los años investigados:

- Autoliquidaciones del IS y el IVA presentadas.
- Libro registro de facturas expedidas.
- Libro registro de facturas recibidas.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libros de contabilidad principal.
- Facturas emitidas y recibidas de las operaciones económicas efectuadas.

El responsable aporta en dicho instante la documentación requerida, salvo la contabilidad principal, argumentando que las mismas se encuentran en el domicilio social del contribuyente sito en la avenida Principal, n.º 133 de Madrid.

Llegadas las 14:00 horas, el responsable comunica al personal inspector que se ha acabado la jornada laboral, pero que no tiene inconveniente en seguir con las actuaciones de comprobación el tiempo que estimen pertinente.

A las 16:00 horas se dan por finalizadas las actuaciones inspectoras, citando al interesado en el plazo de 10 días hábiles para su presencia en las oficinas públicas, requiriéndole copia en soporte informático de la contabilidad.

Todos los hechos y circunstancias acaecidas anteriores fueron pertinentemente recogidas en diligencia de actuaciones de dicho día.

Una vez finalizada la totalidad de las actuaciones de comprobación e investigación necesarias, el órgano inspector dictó propuesta de liquidación, con una cuota tributaria liquidada para los ejercicios comprobados referida al IS de 4.500 euros más intereses de demora, haciendo constar en las actas la existencia de indicios de la comisión de una infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria, según lo previsto en el artículo 191 de la LGT.

El acta fue notificada y firmada en disconformidad por el interesado, cuya resolución dictada mediante acto de liquidación del inspector-Jefe fue reglamentariamente notificada al obligado tributario en fecha de 25 de septiembre de 2023.

Durante el procedimiento inspector no se han producido supuestos de extensión o suspensión de las mismas, con la salvedad de un periodo de 30 días que fue solicitado, con anterioridad al trámite de audiencia, por el obligado tributario para asuntos personales y que fue concedido por la Administración, no realizándose actuaciones durante dicho periodo.

El acuerdo de inicio del procedimiento sancionador tuvo lugar el día 28 de enero de 2024, terminando mediante resolución de imposición de sanción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria en una cuantía de 2.250 euros, en fecha de 15 de marzo de 2024.

En otro orden de cosas, con fecha 20 de enero de 2024, la entidad recibe comunicación de inicio de actuaciones inspectoras para la comprobación del IVA, tercer trimestre del ejercicio 2023. El alcance de las actuaciones es parcial, limitado a la comprobación del IVA de importación.

De acuerdo con las actuaciones realizadas, la entidad ha declarado cuotas del IVA devengadas a la importación como consecuencia del despacho a consumo de aguacates con origen Marruecos, que salieron del puerto de Tánger hacia el puerto de Málaga, y desde allí ha continuado en camión hasta la Aduana de Madrid, donde se presenta la declaración de importación. Entre los gastos y condiciones de la importación soportados por la empresa, se encuentran los siguientes:

- Descripción mercancía: aguacates.
- Cantidad: 20.400 kilos.
- Precio unidad: 2 euros/kilo (incluye transporte hasta lugar de destino en Madrid).
- Condiciones de entrega: DDP Madrid (en el domicilio de destino).
- Transporte Tánger-Málaga: 2.000 euros.
- Transporte Málaga-Madrid: 800 euros.
- Comisión de compra, no incluida en el precio: 2.200 euros.
- La carta de porte tiene como lugar de destino Madrid.
- El tipo de arancel aplicable es el 5 %.
- El tipo de IVA aplicable es el 4 %.

Pregunta 4

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150 de la LGT, relativo al plazo de duración de las actuaciones, elija cuál de las siguientes respuestas es la correcta:

- a) Se entiende incumplido el plazo de 18 meses de duración de las actuaciones inspectoras, produciéndose los efectos previstos en el artículo 150.6 de la LGT.
- b) El procedimiento inspector se ha llevado a cabo dentro del plazo de duración de las actuaciones, al haberse extendido el plazo inicial de 18 meses, como consecuencia del periodo solicitado y concedido al contribuyente.

- c) No se entiende incumplido el plazo de duración de las actuaciones, ya que el mismo puede ser ampliado hasta un plazo máximo de 27 meses, sin que sea necesario ponerlo en conocimiento del obligado tributario.
- d) El plazo de duración de actuaciones de 18 meses se entiende incumplido por el transcurso del plazo previsto, sin que existan supuestos de extensión o suspensión en el procedimiento inspector.

Pregunta 5

Teniendo en cuenta las distintas actuaciones administrativas realizadas durante la tramitación del procedimiento inspector, indicar cuál de las siguientes respuestas es la correcta:

- a) Para el inicio por personación de los órganos de inspección en los locales del contribuyente, se necesita acuerdo de entrada de la autoridad administrativa correspondiente o, en su caso, autorización judicial, sin que sea suficiente el mero consentimiento del obligado tributario.
- b) Las actuaciones que se desarrollen en los locales del interesado deben respetar la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en los mismos, sin que pueda actuarse en otras horas o días.
- c) Los libros de contabilidad principal deben ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas.
- d) El procedimiento sancionador incoado no debió iniciarse, al haber transcurrido el plazo de 3 meses desde que se notificó la liquidación de la que deriva.

Pregunta 6

Sabiendo que la sociedad determina el valor en aduana de las mercancías por el valor de transacción, según el artículo 70 del Código Aduanero de la Unión, aprobado por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, indicar cuál sería la base imponible del IVA a la importación que debió declarar la empresa por la entrada de los aguacates en el territorio aduanero de la Unión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 83 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA):

- a) 45.000 euros.
- b) 42.800 euros.
- c) 40.000 euros.
- d) 45.040 euros.



Solución

Pregunta 4

b) El procedimiento inspector se ha llevado a cabo dentro del plazo de duración de las actuaciones, al haberse extendido el plazo inicial de 18 meses, como consecuencia del periodo solicitado y concedido al contribuyente.

Justificación:

El artículo 104.2 de la LGT dispone que, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Además, el artículo 150.4 de la LGT dispone que el obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la Inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

- Fecha inicio procedimiento: 10 de marzo de 2022.
- Fecha fin procedimiento: 25 de septiembre de 2023.
- Fecha límite procedimiento (18 meses): 10 de octubre de 2022.

Pregunta 5

c) Los libros de contabilidad principal deben ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas.

Justificación:

El artículo 151.3 de la LGT dispone que los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de la LGT deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas.

Pregunta 6

a) 45.000 euros.

Justificación:

El artículo 83.uno de la LIVA establece que, en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

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

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

Cálculo valor en aduana (arts. 70 y ss. del Código Aduanero de la Unión):

Precio efectivamente pagado o por pagar (20.400 kg × 2€/kg)	40.800 €
- Transporte Málaga-Madrid	- 800 €
Valor en aduana	40.000 €

Cálculo base imponible IVA importación:

Valor en aduana	40.000 €
+ Derechos de arancel (40.000 € × 5%)	+ 2.000 €
+ Comisión de compra	+ 2.200 €
+ Transporte Málaga-Madrid	+ 800 €
Base imponible IVA importación	45.000 €



Supuesto 3 (tipo test)

Enunciado

El 15 de julio de 2024, la empresa AB, con un importante patrimonio inmobiliario y activos financieros de alta liquidez, presenta una solicitud de aplazamiento por un importe de 60.000 euros, correspondiente a la autoliquidación del IS del ejercicio 2023.

Pregunta 7

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 82 de la LGT y 50 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR), ¿puede la Agencia Tributaria dispensar de la presentación de garantías a este contribuyente?:

- a) Sí, en todo caso.
- b) Sí, porque el importe que se pretende aplazar está dentro de los límites cuantitativos previstos en la normativa.
- c) No, debido a que el importe que se pretende aplazar es superior al previsto en la normativa y la empresa posee un elevado patrimonio inmobiliario y financiero.
- d) No, porque la solicitud se ha presentado en periodo ejecutivo.

Pregunta 8

De acuerdo con los artículos 48 y 50 del RGR, en el caso de que al contribuyente no se le conceda la dispensa de las garantías, ¿qué efecto tiene que el contribuyente no formalice las garantías en el plazo establecido tras la notificación del requerimiento por parte de la Administración?:

- a) La denegación de la solicitud.
- b) La concesión del plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT para efectuar el pago de la deuda tributaria sin el devengo de intereses de demora.
- c) La inadmisión de la solicitud, entendiéndose por no presentada a todos los efectos.
- d) La concesión del plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT para efectuar el pago de la deuda tributaria con el devengo de intereses de demora hasta el día en que se proceda al pago de la deuda tributaria.

Pregunta 9

De conformidad con el artículo 48.5 del RGR, en caso de que esta empresa decidiera constituir como garantía un aval bancario, ¿cuál será el exceso del plazo de vigencia de este aval respecto al último plazo o plazos garantizados? Señale la respuesta correcta:

- a) 1 mes.
- b) 2 meses.
- c) 3 meses.
- d) 6 meses.

Solución

Pregunta 7

c) No, debido a que el importe que se pretende aplazar es superior al previsto en la normativa y la empresa posee un elevado patrimonio inmobiliario y financiero.

Justificación:

El artículo 82.2 de la LGT dispone que podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

- a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.
- b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública, en la forma prevista reglamentariamente.
- c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria.

En el caso que nos ocupa, la deuda tributaria no es de cuantía inferior a la que se fija en la normativa tributaria (la Orden HFP/311/2023, de 28 de marzo, establece el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento



en 50.000 euros). Además, el enunciado indica que la empresa AB posee un importante patrimonio inmobiliario y activos financieros de alta liquidez.

Por tanto, no se cumple ninguna de las condiciones que habilitan la dispensa de la constitución de garantías en el artículo 82.2 de la LGT.

Pregunta 8

a) La denegación de la solicitud.

Justificación:

El artículo 50.1 del RGR dispone que, cuando se solicite un aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.2 b) de la LGT, el órgano competente investigará la existencia de bienes o derechos susceptibles de ser aportados en garantía del aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

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

A estos efectos, el artículo 48.4 del RGR dispone que, si el requerimiento no es atendido o, siéndolo, no se entiende complementada la garantía o suficientemente justificada la imposibilidad de complementarla, procederá la denegación de la solicitud.

Nota: El tribunal calificador de estas pruebas selectivas anuló esta pregunta en la plantilla definitiva de respuestas a las preguntas tipo test que publicó en la web de la AEAT, si bien en la plantilla provisional que había publicado con anterioridad la respuesta que había indicado como correcta era la a).

Pregunta 9

d) 6 meses.

Justificación:

El artículo 48.5 del RGR dispone que la vigencia de la garantía constituida mediante aval o certificado de seguro de caución deberá exceder al menos en 6 meses al vencimiento del plazo o plazos garantizados.

Supuesto 4

Enunciado

Don Juan y doña Sonsoles son un matrimonio jubilado que ha realizado las siguientes actuaciones con trascendencia tributaria durante el ejercicio 2022:

- Antes de jubilarse desarrollaban una actividad de arreglo de ropa en un local de su propiedad. En 2020 decidieron dejar la explotación directa del negocio y cederlo en arrendamiento. El canon arrendaticio durante 2022 fue de 2.000 euros mensuales.

En el arrendamiento se incluyen tanto el local como la totalidad de las instalaciones y el mobiliario, siendo a cargo del arrendatario todos los gastos corrientes producidos por el funcionamiento del negocio.

La amortización del local, adquirido en 1990 y destinado desde entonces al negocio de arreglo de ropa, fue de 1.000 euros en 2022.

El resto de los gastos satisfechos por don Juan y doña Sonsoles en relación con el negocio de arreglo de ropa durante el ejercicio 2022 son 1.000 euros de IBI y 800 euros por una reparación de aire acondicionado.

El arrendatario ha practicado la correspondiente retención a cuenta al efectuar el pago mensual.

- El 10 de octubre de 2007, don Juan y doña Sonsoles suscribieron 10 obligaciones de la sociedad ABC a 20 años por su importe nominal de 1.000 euros más 100 euros de comisiones y gastos.

El tipo de interés pactado era el 6 % anual, pagadero el mes de octubre.

- El 31 de diciembre de 2022, el banco Azul les comunicó que durante el ejercicio ha abonado en su cuenta corriente 28 euros en concepto de intereses producidos por la cuenta corriente. Sobre dichos intereses abonados en octubre consta una retención de 5,32 euros.

- Además, don Juan y doña Sonsoles han arrendado durante todo el ejercicio un inmueble cuya propiedad comparten. Se arrienda como vivienda habitual y el arrendatario ha sido el hermano de don Juan. El importe del arrendamiento mensual ha sido de 300 euros. Los principales datos de dicho arrendamiento han sido los siguientes:

- La vivienda fue adquirida en el año 2010 por 200.000 euros, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición. Se financió mediante un préstamo.
- El valor catastral de la vivienda asciende a 100.000 euros, de los que 60.000 euros corresponden al valor del suelo y 40.000 euros al valor de la construcción. Dicho valor catastral no ha sido revisado en los últimos 10 años.



- Los gastos de esta vivienda a lo largo del ejercicio considerado han sido los siguientes:
 - IBI: 400 euros.
 - Intereses préstamo: 3.900 euros.
 - Amortización capital: 3.100 euros.
 - Comunidad: 200 euros.
 - Reparación de la caldera de agua caliente: 100 euros.

Por su parte, don Arturo, el hijo de don Juan y doña Sonsoles, tiene una empresa dedicada al alquiler de viviendas y locales de negocio y ha realizado durante el ejercicio 2022 operaciones de ambos tipos por las siguientes cuantías:

- Alquiler de locales: 650.000 euros.
- Alquiler de viviendas: 350.000 euros.

En el año 2021, las operaciones realizadas han sido las siguientes:

- Alquiler de locales: 500.000 euros.
- Alquiler de viviendas: 500.000 euros.

El IVA soportado en 2022 por los gastos correspondientes a los inmuebles, tanto locales como viviendas, ha sido de 40.000 euros en los tres primeros trimestres. En el cuarto trimestre ha sido de 10.000 euros.

Pregunta 1

Determine los rendimientos netos del capital mobiliario percibidos por don Juan y doña Sonsoles en el ejercicio 2022 especificando en qué parte de la base imponible se integran los mismos.

Pregunta 2

Determine el rendimiento inmobiliario neto reducido correspondiente al inmueble arrendado al hermano de don Juan durante el ejercicio 2022.

Pregunta 3

Efectúe el cálculo del IVA soportado deducible de la entidad de don Arturo durante el ejercicio 2022, determinando el ajuste a realizar al aplicar la prorrata definitiva del ejercicio, siendo aplicable la regla de prorrata general.

Solución

Pregunta 1

El arrendamiento del negocio de arreglo de ropa constituye un rendimiento del capital mobiliario, encuadrado dentro del artículo 25.4 c) de la LIRPF, que forma parte de la renta general y se va a integrar en la base imponible general, tal y como establecen los artículos 45 y 48 de la LIRPF. El cálculo del rendimiento neto es el siguiente:

Rendimiento íntegro (2.000×12)	24.000 €
Gastos deducibles:	-2.800 €
- IBI:	1.000 €
- Gasto reparación:	800 €
- Amortización local:	1.000 €
Rendimiento neto	21.200 €
Reducción rendimiento neto	0 €
Rendimiento neto reducido	21.200 €

Los intereses percibidos por Juan y Sonsoles, procedentes de las obligaciones de la sociedad ABC, cuyo importe asciende a 600 euros ($10 \text{ obligaciones} \times 1.000 \text{ €} \times 6\%$), constituye un rendimiento del capital mobiliario, encuadrado dentro del artículo 25.2 de la LIRPF, que forma parte de la renta del ahorro y se va a integrar en la base imponible del ahorro, tal y como establecen los artículos 46 y 49 de la LIRPF. El cálculo del rendimiento neto es el siguiente:

Rendimiento íntegro ($10 \times 1.000 \times 6\%$)	600 €
Gastos deducibles	0 €





Rendimiento neto	600 €
Reducción rendimiento neto	0 €
Rendimiento neto reducido	600 €

Los intereses percibidos por Juan y Sonsoles, producidos por su cuenta corriente, cuyo importe asciende a 28 euros, constituye un rendimiento del capital mobiliario, encuadrado dentro del artículo 25.2 de la LIRPF, que forma parte de la renta del ahorro y se va a integrar en la base imponible del ahorro, tal y como establecen los artículos 46 y 49 de la LIRPF. El cálculo del rendimiento neto es el siguiente:

Rendimiento íntegro	28 €
Gastos deducibles	0 €
Rendimiento neto	28 €
Reducción rendimiento neto	0 €
Rendimiento neto reducido	28 €

Pregunta 2

Rendimiento íntegro (300 × 12)	3.600 €
Gastos deducibles:	-6.600 €
– IBI:	400 €
– Comunidad:	200 €
– Intereses préstamo y gasto reparación:	3.600 € ⁽¹⁾
– Amortización:	2.400 € ⁽²⁾
Rendimiento neto	-3.000 €
Reducción rendimiento neto ⁽³⁾	0 €





Rendimiento neto reducido	-3.000 €
Rendimiento mínimo parentesco ⁽⁴⁾	2.000 €

⁽¹⁾ De conformidad con lo establecido en el artículo 23 de la LIRPF, la suma de los gastos financieros y los gastos de reparación y conservación no podrá exceder, para cada inmueble, de la cuantía del rendimiento íntegro. El exceso se podrá deducir en los 4 periodos impositivos siguientes, respetando el mismo límite.

Gasto financiero (3.900 € + Gasto reparación: 100 €)	4.000 €
Límite (rendimiento íntegro)	3.600 €
Exceso a deducir en los 4 periodos impositivos siguientes	<u>400 €</u>

⁽²⁾ Cálculo gasto amortización: $200.000 \times 3\% \times (40.000/100.000) = 2.400 \text{ €}$.

⁽³⁾ No resulta aplicable la reducción del 50% por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF, dado que el rendimiento neto del capital inmobiliario es negativo.

⁽⁴⁾ Resulta aplicable el artículo 24 de la LIRPF, dado que el arrendatario es el hermano de Juan, es decir, un pariente dentro del tercer grado, por consanguinidad (respecto de Juan) y por afinidad (respecto de Sonsoles).

El rendimiento mínimo a computar en este caso es el que resulta de la aplicación de la regla de la imputación de rentas inmobiliarias a que se refiere el artículo 85 de la LIRPF:

- Rendimiento mínimo = Valor catastral \times 2 % (no revisado últimos 10 años)
- Rendimiento mínimo = $100.000 \times 2\% = 2.000 \text{ €}$

Pregunta 3

Para calcular el IVA soportado deducible en los 3 primeros trimestres de 2022, utilizaremos, de forma provisional, el porcentaje de prorrata definitivo de 2021, tal y como establece el artículo 105 de la LIVA.

Cálculo del porcentaje de prorrata definitivo de 2021 (art. 104 de la LIVA):

- $\% = 500.000/1.000.000 = 50\%$
- IVA soportado 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022: 40.000 €
- IVA soportado deducible 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022: 20.000 € ($40.000 \times 50\%$)

Para calcular el IVA soportado deducible en el cuarto trimestre de 2022, utilizaremos el porcentaje de prorrata definitivo de 2022.



Cálculo del porcentaje de prorrata definitivo de 2022 (art. 104 de la LIVA):

- $\% = 650.000/1.000.000 = 65 \%$
- IVA soportado 4T/2022: 10.000 €
- IVA soportado deducible 4T/2022: 6.500 € (10.000 × 65 %)

Sin perjuicio de lo anterior, en la autoliquidación del IVA correspondiente al cuarto trimestre de 2022 se deberá efectuar una regularización del IVA soportado deducido en los 3 primeros trimestres de 2022, dado que de forma provisional se aplicó el porcentaje de prorrata de 2021, que es del 50 %, y el porcentaje de prorrata definitivo de 2022 (el 65 %) es distinto del provisionalmente aplicado:

IVA soportado deducido 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022 (40.000 × 50 %)	20.000 €
IVA soportado deducible 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022 (40.000 × 65 %)	26.000 €
Diferencia (incremento del IVA soportado deducible en el 4T/2022)	6.000 €
<hr/>	
Total IVA soportado deducido 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022	20.000 €
Total IVA soportado deducido 4T/2022	12.500 €
Total IVA soportado deducido 2022 (20.000 € + 12.500 €)	32.500 €

Supuesto 5

Enunciado

Doña Julia es odontóloga y tiene una consulta privada. Para determinar el rendimiento neto de su actividad, utiliza el criterio de devengo para la imputación de los ingresos y gastos y el método de estimación directa simplificada.

Doña Julia está casada en régimen de separación de bienes con don Antonio, que trabaja como responsable del departamento de contabilidad de la empresa ABC.

Los datos de que se disponen respecto de la actividad profesional ejercida por doña Julia durante el año 2022 son los siguientes:

- Los datos que constan en sus libros registro respecto a los ingresos y gastos del ejercicio son:
 - Ingresos por prestación de servicios como odontólogo: 200.000 euros.
 - Sueldos y salarios: 40.500 euros.
 - Seguridad Social: 10.000 euros.
- Régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos del titular de la actividad (RETA): 3.500 euros.
- Compras material sanitario: 48.000 euros.
- Amortización del piso: 3.600 euros.
- Amortización de los elementos de inmovilizado (sillón, etc.): 1.400 euros.
- IVA soportado en gastos corrientes: 5.000 euros.
- Tributos no estatales: 1.500 euros.
- Factura de palco en el Mutua Madrid Open de Tenis: 6.500 euros.
- Suscripción a revistas profesionales: 1.000 euros.
- Suministro de gas: 1.500 euros.
- Suministro de agua: 500 euros.
- Suministro de internet y telefonía: 400 euros.
- Suministro eléctrico: 2.600 euros.
- Empresa de limpieza: 2.200 euros.
- Recibo de comunidad del piso de la consulta: 1.800 euros.

Ejerce su actividad en un piso de su propiedad, que ha heredado de sus padres en 1995. Dicho inmueble estuvo vacío hasta que doña Julia abandonó la clínica dental en la que trabajaba y decidió establecerse por su cuenta. El 1 de enero de 1998 inició su actividad profesional en el piso heredado de sus padres, que quedó afecto a dicha actividad profesional. De acuerdo con los datos del recibo del IBI de 1998, el valor catastral del piso ascendía a 200.000 euros, de los cuales el 40 % correspondía al suelo.

Como su clientela está aumentando, el piso se le está quedando pequeño y decide venderlo. La venta se realiza el 31 de diciembre de 2022 por importe de 250.000 euros. El importe se ha fijado por un tasador independiente. Se satisfacen 25.000 euros a la agencia encargada de la venta y 20.000 euros por el IIVTNU.

Otros datos de interés:

- Las existencias iniciales de productos inventariables ascendían a 21.100 euros, siendo las finales de 19.100 euros.
- Las amortizaciones practicadas corresponden a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado material.
- Tiene dos personas empleadas, con el oportuno contrato laboral, y dadas de alta en la Seguridad Social. En el concepto de sueldos y salarios incluye 500 euros que pagó a su hijo de 17 años para que le ayudara en la consulta durante las dos semanas que uno de sus empleados estuvo de baja. No lo dio de alta en la Seguridad Social.
- Durante el ejercicio, su marido, don Antonio, se ha roto dos dientes y su mujer le ha tenido que realizar dos implantes. El precio medio de mercado de cada uno de ellos es de 500 euros. Doña Julia no ha contabilizado nada por este concepto.
- La empresa ABC en la que trabaja don Antonio compró en 2020 un ordenador, por el que soportó una cuota del IVA de 1.000 euros. En 2020, la prorrata de ABC fue del 40 %. En 2022, ABC ha vendido el ordenador, repercutiendo una cuota del IVA de 252 euros.

Pregunta 4

Determine el rendimiento neto que obtiene doña Julia en el desarrollo de su actividad económica en el ejercicio 2022. Justifique qué ingresos debe incluir en su declaración y qué gastos se puede deducir, determinando, en su caso, las reducciones que se puede aplicar al rendimiento íntegro.

Pregunta 5

Determine la tributación a efectos del IRPF que corresponde a la venta del inmueble propiedad de doña Julia afecto a su actividad económica: importe y calificación del resultado de dicha transmisión, teniendo en cuenta que doña Julia ha amortizado dicho inmueble utilizando el coeficiente lineal máximo de amortización establecido para los elementos patrimoniales usados (3 %).

Pregunta 6

Señale la regularización a practicar en 2022 por la empresa ABC en relación con el IVA deducible del ordenador, que tiene la consideración de bien de inversión.



Solución

Pregunta 4

Rendimiento íntegro ⁽¹⁾	201.000 €
Gastos deducibles:	- 125.000 €
– Sueldos y salarios:	40.000 € ⁽²⁾
– Seguridad Social:	10.000 €
– Régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos del titular de la actividad (RETA):	3.500 €
– Consumo material sanitario:	50.000 € ⁽³⁾
– Amortización del piso:	3.600 €
– Amortización de los elementos de inmovilizado (sillón, etc.):	1.400 €
– IVA soportado en gastos corrientes:	5.000 € ⁽⁴⁾
– Tributos no estatales:	1.500 €
– Factura de palco en el Mutua Madrid Open de Tenis:	0 euros ⁽⁵⁾
– Suscripción a revistas profesionales:	1.000 €
– Suministro de gas:	1.500 €
– Suministro de agua:	500 €
– Suministro de internet y telefonía:	400 €
– Suministro eléctrico:	2.600 €
– Empresa de limpieza:	2.200 €
– Recibo de comunidad:	1.800 €
Rendimiento neto previo	76.000 €
Reducción 5 % rendimiento neto previo (5 % × 76.000 € = 3.800 €) ⁽⁶⁾	- 2.000 €





Rendimiento neto	74.000 €
Reducción rendimiento neto ⁽⁷⁾	0 €
Rendimiento neto reducido	74.000 €

⁽¹⁾ De conformidad con lo establecido en el artículo 28.4 de la LIRPF, procede computar como rendimiento íntegro el precio medio de mercado de los dos implantes que Julia ha tenido que realizar a su marido Antonio, cuyo importe asciende a 500 euros por cada uno de los dos implantes.

⁽²⁾ Si bien el enunciado nos indica que el importe del gasto en concepto de sueldos y salarios asciende a 40.500 euros, no resultarán deducibles los 500 euros satisfechos a su hijo de 17 años, para que le ayudara en la consulta durante las dos semanas que uno de sus empleados estuvo de baja, dado que no lo dio de alta en la Seguridad Social, por lo que el importe del gasto fiscalmente deducible por este concepto ascenderá a 40.000 euros (art. 30.2.2.º de la LIRPF).

⁽³⁾ Las compras de material sanitario ascienden a 48.000 euros. Por otro lado, el enunciado nos indica que las existencias iniciales de productos inventariables ascendían a 21.100 euros, siendo las finales de 19.100 euros. Por tanto, el consumo de material sanitario en 2022 ascenderá a 50.000 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

- Consumo material sanitario = Compras material sanitario + Existencias iniciales – Existencias finales
- Consumo material sanitario = 48.000 + 21.100 – 19.100 = 50.000 €

⁽⁴⁾ Dado que Julia realiza una actividad económica sujeta y exenta del IVA (art. 20.uno.3.º de la LIVA), no tiene derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que destine a su actividad profesional, por lo que dicho importe constituye un gasto fiscalmente deducible.

⁽⁵⁾ De conformidad con lo establecido en el artículo 15.1 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), no constituyen gastos fiscalmente deducibles los que representen una liberalidad.

⁽⁶⁾ Si bien el artículo 30 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF), establece que, en el régimen de estimación directa simplificada, procede deducir, en concepto de gastos de difícil justificación y provisiones deducibles, el 5% del rendimiento neto previo, dicho importe tiene como límite 2.000 euros.

⁽⁷⁾ No procede aplicar ninguna de las reducciones del rendimiento neto a que se refiere el artículo 32 de la LIRPF.

Pregunta 5

El artículo 28.2 de la LIRPF dispone que, para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas.

El artículo 34.1 de la LIRPF establece que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

Según dispone el artículo 35.1 de la LIRPF, 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.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones. A estos efectos, el artículo 40 del RIRPF establece que el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de esta como gasto (se considerará como amortización mínima la resultante del periodo máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso).

Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles.

Por su parte, el artículo 35.1 de la LIRPF dispone que 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 inherentes a la transmisión, 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.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, doña Julia ha obtenido en el ejercicio 2022 una ganancia de patrimonio, derivada de la transmisión onerosa del local afecto a su actividad profesional, por importe de 95.000 euros (205.000 € – 110.000 €), de acuerdo con los siguientes cálculos:

Valor de transmisión.....	205.000 €
Importe efectivamente satisfecho.....	250.000 €
– Comisión agencia venta inmueble.....	– 25.000 €
– IIVTNU.....	– 20.000 €
Valor de adquisición.....	110.000 €
Valor a efectos del ISD.....	200.000 €
– Amortizaciones (3.600 × 25 años)	– 90.000 €

Dicha ganancia de patrimonio forma parte de la renta del ahorro y se va a integrar en la base imponible del ahorro, tal y como establecen los artículos 46 y 49 de la LIRPF, dado que deriva de la transmisión de un elemento patrimonial.

Pregunta 6

De conformidad con lo establecido en el artículo 108 de la LIVA, el ordenador es un bien de inversión, dado que se va a utilizar por un periodo de tiempo superior a 1 año y su valor de adquisición no es inferior a 3.005,06 euros.

El artículo 107 de la LIVA dispone que las cuotas del IVA deducidas en la adquisición de bienes de inversión deberán ser objeto de regularización dentro de los 4 años siguientes (9 años en el caso de bienes inmuebles), siempre que la diferencia entre el porcentaje de prorrata del IVA correspondiente al año de adquisición y el porcentaje de prorrata del IVA deducible correspondiente a cada uno de los 4 años siguientes (9 años en el caso de bienes inmuebles) resulte superior a 10 puntos porcentuales.

Por su parte, el artículo 110 de la LIVA establece que, cuando se efectúe la entrega del bien de inversión dentro del periodo de regularización, deberá efectuarse una regularización única por todo el periodo de regularización que quede por transcurrir.

En el caso que nos ocupa, la empresa ABC vende el bien de inversión en 2022, es decir, dentro del periodo de regularización, por lo que procede efectuar la regularización única a que se refiere el artículo 110 de la LIVA.

A estos efectos, cuando la entrega del bien de inversión esté sujeta y no exenta del IVA (como en el caso que nos ocupa), el artículo 110 de la LIVA dispone que se considerará que el bien de inversión ha sido utilizado en operaciones que originan el derecho a deducir el IVA soportado en el año de transmisión y en los años siguientes (es decir, que el porcentaje de prorrata del IVA deducible del año de la transmisión y de los años siguientes es del 100 %).

La regularización a efectuar será la siguiente:

IVA deducido año adquisición ($1.000 \text{ €} \times 40\%$)	400 €
IVA deducible año transmisión y siguientes	1.000 €
Diferencia	600 €
Regularización ($600 \text{ €} \times 3/5$) (incremento IVA soportado deducible)	360 €

Ahora bien, el artículo 110 de la LIVA establece que la regularización a efectuar, en caso de que resulte un incremento del IVA soportado deducible, tendrá como límite el IVA repercutido en la transmisión del bien de inversión.

Dado que el enunciado indica que la empresa ABC repercute una cuota del IVA de 252 euros en la venta del ordenador, el incremento del IVA soportado deducible resultante de la regularización del artículo 110 de la LIVA asciende a 252 euros.

Supuesto 6

Enunciado

La Inspección de los tributos ha realizado actuaciones inspectoras sobre la sociedad Brisa, SL relativas al IS, ejercicios 2019 y 2020.

Respecto al IS de 2019 la Inspección, ha comprobado que Brisa, SL dedujo gastos que no son deducibles por importe de 20.000 euros. La sociedad había declarado una base imponible negativa por importe de 10.000 euros. La Inspección regularizó la situación del contribuyente realizando un ajuste positivo en la base imponible de 2019 por importe de 20.000 euros. Como consecuencia del ajuste realizado, resulta una base imponible positiva de 10.000 euros y una cuota a ingresar de 2.500 euros. La Inspección considera que existen indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 de la LGT.

En cuanto al IS de 2020, la Inspección ha comunicado al representante de Brisa, SL que concurre una de las causas para poder firmar un acta con acuerdo.

El contribuyente manifiesta su disconformidad con el contenido del acta que regulariza el IS 2019 y está conforme con suscribir un acta con acuerdo respecto al IS 2020. El contribuyente recurre la liquidación derivada del acta firmada en disconformidad.

Pregunta 7

Respecto a la posibilidad de firmar un acta con acuerdo, indique cuáles son los supuestos en los que puede proponerse la firma de un acta con acuerdo, cuáles son los requisitos para su firma y cuándo se entiende producida y notificada la liquidación.

Pregunta 8

Respecto al IS 2019, determine la infracción o infracciones que ha cometido el obligado tributario y calcule el importe de la sanción correspondiente, indicando cómo afecta al importe de la sanción el hecho de que el contribuyente firme el acta en disconformidad y la recurra.

Pregunta 9

Una vez notificado al contribuyente el acuerdo de liquidación correspondiente al acta en disconformidad suscrita respecto al IS 2019, indique qué alternativas tiene el contribuyente para recurrir el acuerdo de liquidación y los plazos para recurrir.

Solución

Pregunta 7

De conformidad con lo establecido en el artículo 155 de la LGT, los supuestos en los que puede proponerse la firma de un acta con acuerdo son los siguientes:

- a) Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.
- b) Cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.
- c) 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.

Para la suscripción del acta con acuerdo será 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.

Por último, se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si, transcurridos 10 días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Pregunta 8

Por un lado, el obligado tributario ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 195 de la LGT, consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, dado que determinó improcedentemente una base imponible negativa de 10.000 euros.

Esta infracción tributaria será grave y la base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 % si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible.

Por tanto, el importe de la sanción correspondiente será el siguiente:

Artículo aplicable	195 de la LGT
Base sanción	10.000 €
Calificación infracción	Grave
% sanción	15 %
Importe sanción	1.500 €

Dado que el contribuyente firma un acta en disconformidad y recurre la liquidación derivada de la misma, no resultarán aplicables las reducciones de las sanciones previstas en el artículo 188 de la LGT.

Por otro lado, el obligado tributario ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, dado que ha dejado de ingresar 2.500 euros.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 %.

En el caso que nos ocupa, dado que el enunciado no indica la existencia de medios fraudulentos en la comisión de la infracción tributaria, la infracción tributaria del artículo 191 de la LGT se calificará como leve, dado que la base de sanción (2.500 €) no es superior a 3.000 euros.

Por tanto, el importe de la sanción correspondiente será el siguiente:

Artículo aplicable	195 de la LGT
Base sanción	2.500 €





Calificación infracción	Leve
% sanción	50%
Importe sanción	1.250 €

Dado que el contribuyente firma un acta en disconformidad y recurre la liquidación derivada de la misma, no resultarán aplicables las reducciones de las sanciones previstas en el artículo 188 de la LGT.

Pregunta 9

De conformidad con lo establecido en los artículos 222 y 227, ambos de la LGT, el contribuyente podrá interponer, bien un recurso potestativo de reposición, bien una reclamación económico-administrativa (en única instancia) ante el TEAR competente (dado que la cuantía de la reclamación es inferior a 150.000 €, tal y como establecen los arts. 229.2 a) de la LGT y 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa –RGRVA–).

El recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa. Si el interesado interpusiera el recurso de reposición, no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo.

Por lo que se refiere a los plazos para recurrir, el artículo 223.1 de la LGT dispone que el plazo para la interposición del recurso de reposición será de 1 mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible.

Por su parte, el artículo 235.1 de la LGT establece que la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

Supuesto 7

Enunciado

Doña Laura ejerce su actividad profesional como abogada y presenta autoliquidaciones trimestrales del IVA. En 2022 se decidió iniciar actuaciones inspectoras sobre doña Laura

con carácter general, relativas al IVA desde el primer trimestre de 2018 al cuarto trimestre de 2019, ambos incluidos.

El día 19 de abril de 2022, con el objeto de intentar notificar la comunicación de inicio de actuaciones, se personó un agente tributario a las 11.00 a. m. en el domicilio fiscal de doña Laura, una vivienda unifamiliar, pero, como no había nadie en la casa, se dejó el aviso en el buzón.

Con la duda sobre si con dicho intento de notificación se entiende iniciado el procedimiento inspector, el día 25 de abril de 2022, a las 6.15 p. m., se vuelve a realizar un intento de notificación de la comunicación de inicio en el domicilio fiscal de doña Laura donde, tras mucho insistir, la empleada del hogar abrió la puerta y recogió la comunicación de inicio.

No obstante, ante las dudas de la validez de la notificación del inicio procedimiento inspector, se cita al obligado tributario para ser notificado por comparecencia mediante anuncio publicado en el BOE el 27 de abril de 2022, habiendo transcurrido el mes de abril y mayo sin la comparecencia del obligado tributario.

La Inspección ha comprobado que el IVA repercutido y las cuotas del IVA deducido de todos los periodos objeto de comprobación son correctas, salvo lo siguiente. En la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre de 2019, la abogada dedujo cuotas soportadas en la adquisición de los siguientes bienes y servicios:

- Un ordenador adquirido en enero de 2015 y que había olvidado deducir en los periodos anteriores.
- Gasolina y revisiones de un vehículo que utiliza indistintamente para la actividad profesional y para su vida particular. El contribuyente acredita la afectación parcial a la actividad, pero no acredita un porcentaje concreto de afectación.
- Servicios prestados por otro abogado que todavía no ha emitido la factura.

Las actuaciones terminaron con un acta firmada en conformidad el 14 de noviembre de 2022 en la que, como consecuencia de no admitirse en el cuarto trimestre de 2019 la deducibilidad de algunas cuotas soportadas, la Inspección minoró en 1.000 euros el importe que en dicho trimestre el contribuyente había declarado como importe a compensar en periodos futuros.

Pregunta 10

Explique motivadamente si los intentos de notificación de la comunicación de inicio realizados en el domicilio fiscal de la contribuyente son válidos. En su caso, ¿cuándo se entendería iniciado el procedimiento inspector? ¿El acta de conformidad firmada podría incluir todos los periodos objeto de comprobación?



Pregunta 11

Analice las cuotas deducidas por doña Laura en el cuarto trimestre del ejercicio 2019 e indique cuáles son deducibles y cuáles no.

Pregunta 12

Una vez firmada el acta en conformidad, doña Laura quiere aportar documentación adicional que prueba la afectación total del vehículo a la actividad.

Indique si doña Laura puede revocar la conformidad prestada y si puede interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación resultante del acta. En su caso, señale el plazo para interponer recurso o reposición y desde qué fecha se puede interponer.

Solución

Pregunta 10

El artículo 42 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas (LPACAP), regula la práctica de las notificaciones en papel estableciendo que todas las notificaciones que se practiquen en papel deberán ser puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante para que pueda acceder al contenido de las mismas de forma voluntaria.

Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente este en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de 14 años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.

Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los 3 días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las 15 horas, el segundo intento deberá realizarse después de las 15 horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de 3 horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44 de la LPACAP.

El primer intento de notificación de la comunicación de inicio de actuaciones, realizado en fecha 19 de abril de 2022, resulta ajustado a derecho, dado que se realizó en el domicilio

fiscal de doña Laura y, como que nadie se encontraba en el domicilio, el agente tributario dejó el aviso en el buzón.

Por lo que se refiere al segundo intento de notificación, el mismo se realizó dentro de los 3 días siguientes al primer intento de notificación, y además se realizó después de las 15 horas (concretamente, a las 18:15 h), dado que el primer intento de notificación se practicó antes de las 15 horas (a las 11 h).

Además, el artículo 42 de la LPACAP exige un margen de diferencia de 3 horas entre ambos intentos de notificación, y dicho margen ha sido respetado en el caso que nos ocupa, dado que el primer intento de notificación se efectuó a las 11 horas, mientras que el segundo intento de notificación se efectuó a las 18:15 horas.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que la notificación practicada a la empleada del hogar en fecha 25 de abril de 2022 es correcta, dado que el artículo 111.1 de la LGT establece que, cuando la notificación se practique en el domicilio fiscal del contribuyente, de no hallarse presente en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

El enunciado nos indica que, ante las dudas de la validez de la notificación del inicio procedimiento inspector, se cita al obligado tributario para ser notificado por comparecencia mediante anuncio publicado en el BOE el 27 de abril de 2022, en los términos establecidos en el artículo 112.3 de la LGT, con lo que se produce una doble notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

Para resolver la prioridad en caso de «doble notificación», el artículo 41.7 de la LPACAP establece que prevalecerá la primera notificación realizada, independientemente del medio empleado.

Por tanto, cabe concluir que el procedimiento inspector se entenderá iniciado en fecha 25 de abril de 2022, con la notificación practicada a la empleada del hogar en el domicilio fiscal de la contribuyente.

El acta de conformidad firmada sí que podría incluir todos los periodos objeto de comprobación, dado que el artículo 176.3 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 (RGAT), establece que, en relación con cada obligación tributaria, podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos comprobados.

Pregunta 11

La cuota del IVA soportada en la adquisición de un ordenador adquirido en enero de 2015 y que había olvidado deducir en los periodos anteriores no es deducible, dado que el artículo 99.tres de la LIVA dispone que el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en el que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 4 años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Dado que el ordenador fue adquirido en enero de 2015, doña Laura no puede ejercitar el derecho a la deducción en la autoliquidación del IVA (modelo 303) correspondiente al cuarto trimestre de 2019, al haber transcurrido en exceso el plazo de 4 años a que se refiere el artículo 99.tres de la LIVA.

Por lo que se refiere a la cuota del IVA soportada en gasolina y revisiones de un vehículo que utiliza indistintamente para la actividad profesional y para su vida particular, resultará parcialmente deducible. El artículo 95.tres de la LIVA establece que, cuando se trate de vehículos automóviles de turismo, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 %.

No obstante lo anterior, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de combustible o por las reparaciones o revisiones a que se someta el vehículo debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición del mismo, tal y como establece la consulta de la DGT V1709/2013, de 24 de mayo, así como la STJUE de 8 de marzo de 2001 (asunto C-415/98, caso Laszlo Backsi).

Las cuotas soportadas por la adquisición de combustible serán deducibles siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. En cualquier caso, el grado de utilización deberá ser probado por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Por último, la cuota del IVA soportada por los servicios prestados por otro abogado que todavía no ha emitido la factura no es deducible, dado que el artículo 97.uno de la LIVA establece que solo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho, entendiéndose como tal la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio.

Pregunta 12

Doña Laura no puede revocar la conformidad prestada, dado que el artículo 187.4 del RGAT establece que el obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de esta y a presentar alegaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 b) del artículo 187 del RGAT.

Por lo tanto, doña Laura podrá interponer, bien un recurso potestativo de reposición, bien una reclamación económico-administrativa (en única instancia) ante el TEAR competente (dado que la cuantía de la reclamación es inferior a 150.000 €, tal y como establecen los arts. 229.2 a) de la LGT y 35 del RGRVA).

Por lo que se refiere a los plazos para recurrir, el artículo 223.1 de la LGT dispone que el plazo para la interposición del recurso de reposición será de 1 mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible.

Por su parte, el artículo 235.1 de la LGT establece que la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

La liquidación derivada del acta de conformidad se entenderá dictada y notificada por el transcurso del plazo de 1 mes a contar desde la fecha en que la conformidad fue pres-tada, tal y como establece el artículo 156.3 de la LGT.

A estos efectos, el artículo 187.3 del RGAT dispone que la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta.

Por tanto, dado que el enunciado indica que el acta de conformidad se firmó en fecha 14 de noviembre de 2022, la liquidación derivada de la misma se entenderá dictada y notificada en fecha 15 de diciembre de 2022, y el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa se podrán interponer a partir del 16 de diciembre de 2022.

Supuesto 8

Enunciado

Un equipo de inspección de una Dependencia Regional de Inspección ha recibido la orden de carga en plan de la sociedad Repuestos, SL, con alcance general y referida al IS 2019 y 2020 y al IVA del primer trimestre del 2019 al cuarto trimestre del 2020.

Tras analizar el expediente, el Equipo de Inspección considera que hay riesgo de que parte de las ventas no se declaren y que resulta conveniente iniciar las actuaciones mediante personación en el domicilio de la sociedad, que se encuentran en el propio local donde se realizan las ventas, sin previo aviso.

Dentro del local de Repuestos, SL se puede diferenciar una parte de acceso del público (la parte de tienda), donde se realizan las ventas, y una oficina, en la parte posterior, de acceso restringido, donde se encuentra la contabilidad y donde tiene su despacho el administrador de la sociedad.



La Inspección se personó en la tienda abierta al público. No estaba presente el representante legal de la sociedad. Solo estaba presente el encargado de la tienda. La Inspección pretende iniciar las actuaciones inspectoras en la zona abierta al público y solicita su consentimiento al encargado que se encuentra en el local.

Una vez comunicado el inicio de las actuaciones, la Inspección procede a entrar en las oficinas con acceso restringido. En ese momento ya se había personado la administradora de la sociedad y se le solicita el consentimiento para la entrada a esa zona de acceso restringido.

En la tienda, la Inspección encuentra unas cajas con albaranes y contratos que desea analizar más adelante.

Pregunta 13

Respecto al inicio de las actuaciones por personación, indique cómo debe proceder la Inspección y si necesita algún tipo de consentimiento o autorización. Comente cómo afecta el hecho de que inicialmente no se encuentre en el local la administradora de la sociedad.

Pregunta 14

Indique los requisitos y documentación necesaria para el acceso por la Inspección en la zona de acceso restringido. A efectos de este supuesto, y dadas las características descritas, se considera que tiene la condición de domicilio constitucionalmente protegido.

Pregunta 15

Determine y describa las medidas cautelares que la Inspección puede adoptar para asegurar la prueba encontrada en el local a la que se refiere el enunciado (caja con facturas y albaranes que se encontraba en la tienda). Señale también qué requisitos y cautelas dispone la LGT para la adopción de medidas cautelares por la Inspección.

Solución

Pregunta 13

El artículo 177 del RGAT regula la iniciación de oficio del procedimiento de inspección disponiendo en el apartado 2 que, cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación

mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial.

En este caso, dado que se trata del domicilio de la sociedad, en el que se encuentra el propio local donde se realizan las ventas, el artículo 142.2 de la LGT dispone que se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran otorguen su consentimiento para ello.

A estos efectos, el artículo 172.2 del RGAT dispone que, en el ámbito de la AEAT, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará de un acuerdo de entrada del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante.

El hecho de que la administradora de la sociedad no se encontrara en el local no impide que se puedan llevar a cabo dichas actuaciones, dado que el artículo anteriormente referenciado dispone que las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.

Pregunta 14

El artículo 113 de la LGT dispone que, cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial.

La solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada.

Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario y los conceptos y periodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial.

Pregunta 15

De conformidad con lo establecido en el artículo 146.1 de la LGT, las medidas cautelares podrán consistir en el precinto, el depósito o la incautación de la caja con facturas y albaranes que se encontraba en la tienda.

Por lo que se refiere a los requisitos y cautelas que dispone la LGT para la adopción de medidas cautelares por la Inspección, el artículo 146 de la LGT dispone que las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Además, las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Supuesto 9

Enunciado

La empresa Sociedad Anónima, SA presentó ante la Agencia Tributaria el 2 de julio de 2024 una solicitud de aplazamiento por las deudas relativas a la autoliquidación del IS (modelo 200), del ejercicio 2023, por un importe de 10.000 euros.

La entidad, al comprobar que ninguna entidad financiera le concedía un aval, debido a la delicadísima situación económico-financiera y patrimonial por la que estaba atravesando, decidió proponer como garantía del mencionado aplazamiento unas oficinas de uso empresarial de su propiedad, tasadas en 64.000 euros.

Pregunta 16

Si esta garantía fuera aceptada por el órgano competente, y se le exigiera que configurase la garantía hipotecaria ante notario, ¿qué plazo tiene la sociedad para constituir la garantía? En el supuesto de que la garantía no se constituyera en el plazo previsto, ¿qué efectos tendría la no constitución de la misma?

Pregunta 17

¿Qué ocurriría si Sociedad Anónima, SA no atendiera al pago del aplazamiento llegado su vencimiento? Contemple las diferentes opciones teniendo en cuenta que el obligado tributario constituyó la garantía inmobiliaria en el plazo establecido.

Pregunta 18

¿Podría la Agencia Tributaria adoptar una medida cautelar sobre el patrimonio de la empresa Sociedad Anónima, SA? ¿Podría el obligado tributario solicitarla?

Solución

Pregunta 16

El artículo 48.6 del RGR dispone que la garantía deberá formalizarse en el plazo de 2 meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización.

Por otra parte, tal y como establece el apartado 7 del artículo 48 del RGR, transcurrido el plazo de 2 meses sin haberse formalizado las garantías, la consecuencia será (dado que la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso) que se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

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

Pregunta 17

De conformidad con lo establecido en el artículo 54.1 a) del RGR, tratándose de un aplazamiento, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago, dado que la solicitud de aplazamiento fue presentada en periodo voluntario, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento del plazo incumplido, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio. Se exigirá el ingreso del principal de la deuda, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

En cambio, si la solicitud se hubiera presentado en periodo ejecutivo de pago (cosa que no ocurre en el caso que nos ocupa), debería continuar el procedimiento de apremio.

En ambos casos (tanto si la solicitud de aplazamiento se ha formulado en periodo voluntario o en periodo ejecutivo), transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la LGT, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá según dispone el artículo 168 de la LGT, es decir, que se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio.

No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando esta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes

suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.

Pregunta 18

En relación con la primera pregunta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49.2 del RGR, cuando se presente una solicitud de aplazamiento en periodo voluntario y concurren las circunstancias previstas en el artículo 81.1 de la LGT (que existan indicios racionales de que el cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado), el órgano competente de la AEAT podrá adoptar las medidas cautelares reguladas en dicho precepto para asegurar el cobro de la deuda, sin perjuicio de la resolución que pueda recaer en relación con la solicitud realizada y en tanto esta se tramita.

En cuanto a la segunda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49.1 del RGR, dado que la constitución de la garantía resulta excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda (el enunciado indica que la deuda cuyo aplazamiento se solicita asciende a 10.000 €, mientras que las oficinas de uso empresarial de su propiedad, propuestas como garantía del aplazamiento, están tasadas en 64.000 €), el obligado al pago podrá solicitar que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias si tiene solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo.

Supuesto 10

Enunciado

A la empresa Sociedad Limitada, SL, el 18 de marzo de 2024, la Dependencia de Gestión Tributaria le notifica una liquidación por un importe de 90.000 euros, relativa al IS del ejercicio 2021. A la vista de dicha liquidación, el 10 de abril de 2024, la sociedad interpone un recurso de reposición solicitando, en el mismo, la suspensión de la liquidación, para lo cual ofrece como garantía unas oficinas comerciales.

El 8 de mayo de 2024, la Dependencia de Gestión Tributaria le notifica a Sociedad Limitada, SL la desestimación del recurso y el archivo de la solicitud de suspensión.

El 18 de mayo de 2024, la sociedad, a la vista de la desestimación del recurso de reposición y del archivo de la solicitud de suspensión, decide interponer una reclamación económico-administrativa contra la resolución del recurso y, a su vez, solicita ante el tribunal económico-administrativo, el 27 de mayo, una nueva solicitud de suspensión con una dispensa total de garantías alegando que, si se ejecutara la resolución, le produciría perjuicios de imposible o difícil reparación.



El 24 de mayo de 2024, la Dependencia de Recaudación le notifica la providencia de apremio.

Pregunta 19

Indique de forma razonada las consecuencias que produce la interposición, ante la Agencia Tributaria, del recurso de reposición sobre la ejecución del acto y de la solicitud de suspensión. Asimismo, razone los efectos que produce la desestimación del recurso de reposición y si es correcto el archivo de la solicitud de suspensión.

Pregunta 20

Determine motivadamente los efectos que produce la solicitud de suspensión, efectuada el 27 de mayo, con dispensa de garantías alegando perjuicios de imposible o difícil reparación.

Señale el órgano competente para tramitar y resolver dicha petición de suspensión.

Pregunta 21

Justifique si la resolución del recurso de reposición puede ser objeto de reclamación económico-administrativa y los efectos que se producen, con carácter general, por la interposición de una reclamación económico-administrativa en relación con la ejecución del acto impugnado, indicando cómo se puede proceder a la suspensión del acto.

Para el supuesto concreto de Sociedad Limitada, SL, indique las opciones que tiene la entidad para que se proceda a la suspensión de la ejecución del acto aportando como garantía los locales comerciales y el órgano competente para tramitar y resolver la solicitud de suspensión.

Solución

Pregunta 19

La entidad interpone recurso de reposición frente a la liquidación provisional relativa al IS del ejercicio 2021, lo que supone el inicio de este procedimiento de revisión regulado en los artículos 222 a 225 de la LGT y 21 a 27 del RGRVA.

La interposición del recurso de reposición impide, de acuerdo con el artículo 222.2 de la LGT, que la entidad pueda presentar reclamación económico-administrativa frente al mismo

acto hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o pueda ser considerado desestimado por silencio administrativo.

Debe tenerse en cuenta, además, que la mera interposición del recurso de reposición no suspende la ejecución del acto impugnado (art. 25.1 del RGRVA), que debe ser solicitada por el recurrente, como sucede en este supuesto.

En relación con la solicitud de suspensión, de acuerdo con los artículos 224 de la LGT y 25 del RGRVA, requiere la aportación de alguna de las garantías que determinan la suspensión automática del acto previstas en el artículo 224.2 de la LGT:

Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

De acuerdo con el mismo artículo, solo podrá suspenderse la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar las garantías señaladas en el caso de las sanciones y de aquellos actos en los que se pudiera apreciar error aritmético, material o de hecho, circunstancias que no concurren en el presente caso.

La entidad ofrece como garantía unas oficinas comerciales, pero no se trata de una de las garantías previstas para obtener la suspensión automática por lo anteriormente expuesto.

Al no acompañar la solicitud de suspensión una de las garantías requeridas, de acuerdo con el artículo 25.3 del RGRVA, debe procederse a su archivo notificándose al interesado. En este caso, la solicitud de suspensión no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos.

Finalmente, la desestimación del recurso de reposición conlleva la confirmación del acto recurrido y con la notificación de la resolución desestimatoria se iniciará el plazo para la interposición de reclamación económico-administrativa.

Pregunta 20

En este caso, la empresa Sociedad Limitada, SL, solicita suspensión el 27 de mayo de 2024 con dispensa total de garantías, alegando que la ejecución de la resolución le produce perjuicios

de imposible o difícil reparación. Este tipo de suspensión se encuentra desarrollado en el artículo 46 del RGRVA, siendo competente para resolver dicha solicitud el tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita.

En cuanto a los efectos de esta solicitud de suspensión, debe analizarse, en primer lugar, si la deuda se encuentra en periodo voluntario de pago o en periodo ejecutivo.

Tal como hemos analizado en la pregunta anterior, frente a la liquidación provisional relativa al IS del ejercicio 2021 se interpuso recurso de reposición y se presentó una solicitud de suspensión en periodo voluntario de pago (que se extendía hasta el 5 de mayo de 2024, de acuerdo con el art. 62.2 de la LGT). No obstante, ya hemos analizado que dicha solicitud fue archivada, no surtiendo efectos suspensivos, y se tuvo por no presentada. Por ello, a la fecha de la solicitud de suspensión en el marco del procedimiento económico-administrativo, el día 27 de mayo de 2024 la deuda ya se encontraba en periodo ejecutivo.

A este respecto, el artículo 46.2 del RGRVA establece:

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

Por ello, mientras no se conceda la suspensión se pueden continuar las actuaciones recaudatorias. La providencia de apremio es correcta en todo caso, pues se notifica en fecha 24 de mayo de 2024, antes de la solicitud de suspensión.

Pregunta 21

El artículo 22 del RGRVA regula los efectos de la interposición del recurso de reposición respecto al ejercicio de otros recursos disponiendo que la interposición del recurso de reposición interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse desde su inicio a partir del día siguiente a aquel en el que el recurso de reposición pueda entenderse presuntamente desestimado o, en cualquier caso, a partir del día siguiente a la fecha en la que se hubiera practicado la notificación expresa de la resolución del recurso.

Por tanto, la desestimación del recurso de reposición conlleva la confirmación del acto recurrido y con la notificación de la resolución desestimatoria se iniciará el plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa.

Por otra parte, cabe señalar que, de conformidad con lo establecido en el artículo 39 del RGRVA, la mera interposición del recurso de reposición no suspende la ejecución del acto impugnado.



No obstante lo anterior, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 233.2 y 3 de la LGT, en los términos previstos en los artículos 43, 44 y 45 del RGRVA.
- b) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47 del RGRVA.
- c) Sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.
- d) Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, si el tribunal que conoce de la reclamación contra el acto considera que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

En cuanto a las opciones que tiene la entidad, la suspensión de la ejecución del acto con prestación de otras garantías (los locales comerciales) se regula en el artículo 44 del RGRVA, que establece que dicha solicitud de suspensión, presentada junto con la documentación a la que se refiere el artículo 40.2 b) del RGRVA, y dado que la deuda se encontraba en periodo ejecutivo de pago, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

La competencia para tramitar y resolver la solicitud corresponderá al órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica (en la esfera periférica, el órgano competente sería la Oficina de Relaciones con los Tribunales de la correspondiente Dependencia Regional de Recaudación).