



Supuesto práctico extraordinario (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 extraordinario 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 supuestos relativos a aspectos del IRPF, el IVA, aduanas e impuestos especiales, procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos, recaudación, sancionador 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: 05-02-2025



Supuesto 1 (tipo test)

Enunciado

Doña Clara presentó, con fecha 20 de mayo 2022, su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2021.

Con fecha 15 de mayo de 2023, la AEAT notifica a doña Clara una propuesta de liquidación en la que se le comunica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada. El alcance de dicho procedimiento de comprobación limitada se circunscribe a la comprobación de la correcta declaración de las rentas inmobiliarias imputables por la titularidad de bienes inmuebles a disposición de su titular.

En la propuesta de liquidación se incluye la renta inmobiliaria correspondiente a dos inmuebles urbanos que están a disposición de doña Clara, que no había incluida en su autoliquidación y cuya titularidad, de acuerdo con los datos obrantes en la Administración, es del 100 %.

Transcurrido el plazo de alegaciones sin que doña Clara haya presentado alegaciones, con fecha 30 de julio de 2023, se le notifica liquidación provisional en los mismos términos de la propuesta.

Con fecha 30 de septiembre de 2023, doña Clara presenta rectificación de su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2021 alegando que, en vez de corresponderle la titularidad del 100 % de los bienes inmuebles, sobre los que la Administración procedió a imputar las rentas inmobiliarias, le corresponde el 50 % y, para ello, aporta las escrituras de compra-venta de dichos inmuebles.

Por otra parte, una vez finalizado el procedimiento de comprobación limitada con doña Clara, como consecuencia de una comprobación realizada a su exmarido, don Miguel, se comprueba que ambos tienen la custodia compartida de su hijo menor de edad y que doña Clara se había aplicado la totalidad del mínimo por descendiente.

Pregunta 1

Conforme a lo dispuesto en el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación de los tributos (RGAT), ¿puede doña

Clara solicitar, una vez que se ha practicado liquidación provisional en relación con el IRPF del ejercicio 2021, la rectificación de su autoliquidación?:

- a) No, doña Clara solamente hubiera podido solicitar la rectificación de su autoliquidación durante la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, por lo que, terminado dicho procedimiento, no puede rectificar su autoliquidación.
- b) No, solamente se puede solicitar la rectificación de una autoliquidación si como resultado de la misma se origina un mayor ingreso a favor de la Administración y, en el presente caso, doña Clara considera que la misma ha perjudicado sus intereses legítimos.
- c) Sí, siempre se puede solicitar la rectificación de una autoliquidación mientras que no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.
- d) No, porque la liquidación provisional dictada ha sido practicada por el mismo motivo que el invocado en la solicitud de rectificación: la imputación de rentas inmobiliarias.

Pregunta 2

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), ¿puede la Administración tributaria efectuar una nueva regularización en relación con el IRPF del ejercicio 2021 para determinar correctamente la cantidad que le corresponde aplicar por el mínimo por descendiente?:

- a) No, en ningún caso, aunque el objeto comprobado es distinto, ya se ha efectuado una liquidación provisional en relación con el IRPF del ejercicio 2021.
- b) No, porque la liquidación provisional dictada ya es firme.
- c) Sí, aunque en ambos casos se comprueba el IRPF del ejercicio 2021, el objeto comprobado es distinto.
- d) Solamente si esa nueva regularización deriva de un procedimiento de inspección.

Pregunta 3

De acuerdo con los artículos 58 y 61 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), señale en qué supuesto se podría aplicar doña Clara la totalidad del mínimo por descendiente:



- a) Cuando la guarda y custodia del hijo sea compartida, pero conviva con el hijo más tiempo durante el ejercicio.
- b) Cuando tenga la guarda y custodia del hijo en exclusiva y su exmarido preste al hijo alimentos por resolución judicial.
- c) Cuando el otro progenitor le ceda el derecho a aplicar el mínimo por descendiente marcando la opción en la autoliquidación del IRPF.
- d) Cuando la guarda y custodia del hijo sea compartida y a 31 de diciembre de 2021 se encuentre conviviendo con doña Clara.

Solución

Pregunta 1

- d) No, porque la liquidación provisional dictada ha sido practicada por el mismo motivo que el invocado en la solicitud de rectificación: la imputación de rentas inmobiliarias.

Justificación:

El artículo 126.3 del RGAT establece que, cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

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

Pregunta 2

- c) Sí, aunque en ambos casos se comprueba el IRPF del ejercicio 2021, el objeto comprobado es distinto.

Justificación:

El artículo 140.1 de la LGT establece que, dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización

en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Pregunta 3

- b) Cuando tenga la guarda y custodia del hijo en exclusiva y su exmarido preste al hijo alimentos por resolución judicial.

Justificación:

El mínimo por descendientes corresponderá a quien, de acuerdo con lo dispuesto en el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos en la fecha de devengo del impuesto, al tratarse del contribuyente que convive con aquellos. Por tanto, habrá de atenderse al cónyuge que tenga atribuida dicha guarda y custodia en la fecha en la que se produce el devengo.

Los progenitores que no tienen atribuida la guarda y custodia de los hijos, pero les satisfacen alimentos por resolución judicial, podían optar a partir de 2015 por la aplicación del mínimo por descendientes prorrateado por partes iguales, al sostenerles económicamente, o por la aplicación del tratamiento previsto por la LIRPF para las referidas anualidades por alimentos.

No obstante, la RTEAC de 29 de mayo de 2023, dictada en el recurso de alzada para unificación de criterio número 10590/2022, ha establecido que el progenitor que satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos y que no tenga atribuida la guarda y custodia de estos, ni siquiera de forma compartida, aplicará el régimen previsto para las anualidades por alimentos, sin que pueda optar por el mínimo por descendientes.

Supuesto 2 (tipo test)

Enunciado

La empresa Vinomanía, SL está siendo objeto de una comprobación inspectora de carácter parcial, que comprende los ejercicios 2020, 2021 y 2022 por el impuesto especial sobre los productos intermedios, limitada a la comprobación de las diferencias de almacenamiento y de fabricación de sus productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, así como a los destinos de los productos en los años objeto de comprobación.

El obligado tributario ha solicitado expresamente por escrito al actuario que el alcance de las actuaciones sea general respecto al tributo y los periodos afectados.

La empresa se dedica con habitualidad a la fabricación de vinos dulces naturales (productos intermedios) en su establecimiento situado en la calle Solera, n.º 17 de la ciudad de Málaga.

La totalidad de sus ventas de vinos tiene como destino final el ámbito territorial interno, devengándose en todos los casos el impuesto especial sobre los productos intermedios a la salida de los productos de la fábrica, aplicándoles un tipo impositivo de 38,48 euros por hectolitro (tipo impositivo aplicable a productos intermedios con grado alcohólico no superior a 15°).

Los órganos de inspección, entre otras actuaciones, recogen muestras de los productos fabricados por el contribuyente, de cuyos análisis efectuados por el Laboratorio Central de Aduanas resulta que los vinos dulces elaborados por la empresa tienen una graduación alcohólica de 15,3°.

Como consecuencia de los resultados analíticos citados, la Inspección propone la regularización por las salidas de los vinos al tipo impositivo de 64,13 euros por hectolitro, aplicables a los productos intermedios con un grado alcohólico superior a 15°.

Durante las actuaciones inspectoras, y antes de la apertura del trámite de audiencia, el contribuyente ha solicitado determinados periodos de no actuación del procedimiento por motivos personales, que en su conjunto han supuesto un total de 45 días naturales.

Pregunta 4

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 149 de la LGT y en el artículo 179 del RGAT, relativos a la solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general, señale la respuesta correcta:

- a) El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.
- b) La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de tres meses desde la solicitud.
- c) Contra el acuerdo de inadmisión de la solicitud podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.
- d) La solicitud realizada por el contribuyente para la ampliación del carácter de las actuaciones interrumpe las actuaciones en curso mientras la misma no sea resuelta por la Administración.

Pregunta 5

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.4 de la LGT, relativo al plazo de duración de las actuaciones, señale la respuesta correcta:

- a) Los periodos de no actuación solicitados por el interesado no podrán exceder en su conjunto de 30 días naturales.
- b) Los periodos de no actuación autorizados no supondrán una extensión del plazo máximo de duración del procedimiento.
- c) La denegación de la solicitud de periodos de no actuación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.
- d) Durante los periodos de no actuación concedidos al obligado tributario, la Administración podrá seguir efectuando actuaciones con el mismo, debiendo atender en plazo los requerimientos que se le efectúen.

Pregunta 6

De acuerdo con el enunciado del presente supuesto, en función de lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), referido a la base imponible del impuesto, señale la respuesta correcta:

- a) Los impuestos especiales de fabricación devengados como consecuencia de actuaciones realizadas por los órganos de inspección no formarán parte de la base imponible del IVA.
- b) Los impuestos especiales de fabricación que se exijan en relación con los bienes objeto de las operaciones gravadas formarán parte de la base imponible del IVA.
- c) La base imponible del IVA comprenderá los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto los impuestos especiales de fabricación que se exijan en relación con los bienes objeto de las operaciones gravadas.
- d) Los impuestos especiales de fabricación autoliquidados por el obligado tributario dentro del periodo voluntario de declaración, en relación con los bienes objeto de las operaciones gravadas, no formarán parte de la base imponible del IVA.

Solución

Pregunta 4

- a) El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.



Justificación:

El artículo 149.2 de la LGT establece que el obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

Pregunta 5

- c) La denegación de la solicitud de periodos de no actuación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

Justificación:

El artículo 150.4 de la LGT establece que la denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

Pregunta 6

- b) Los impuestos especiales de fabricación que se exijan en relación con los bienes objeto de las operaciones gravadas formarán parte de la base imponible del IVA.

Justificación:

El artículo 78.dos.4.º de la LIVA establece que se incluyen en el concepto de contraprestación los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas (excepto el propio IVA), comprendiendo los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Supuesto 3 (tipo test)

Enunciado

El 1 de junio de 2024, la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Guzmán el Bueno de Madrid le notificó al señor Pérez una liquidación en relación con su auto-liquidación del IRPF del ejercicio 2022.

Pregunta 7

El señor Pérez, a la vista de la mencionada liquidación, se planteó, en la medida en que él no se encontraba en territorio español en ese momento, qué otras personas estarían legitimadas a efectuar el pago de la deuda derivada de la misma, de acuerdo con lo previsto en el artículo 33 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR):

- a) Exclusivamente aquellos que tengan interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe el señor Pérez.
- b) Cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el señor Pérez.
- c) Cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, siempre que lo conozca y lo apruebe el señor Pérez.
- d) Exclusivamente aquellos que, no teniendo interés en el cumplimiento de la obligación, lo conozca y lo apruebe el señor Pérez.

Pregunta 8

En la medida en que el señor Pérez, llegado el vencimiento del plazo de pago, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, no atendió al pago, la Agencia Tributaria procederá a la práctica del embargo de los bienes o derechos del citado contribuyente. De acuerdo con lo previsto en el artículo 169 de la LGT y en el artículo 76 del RGR, indique la respuesta correcta:

- a) Una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, la diligencia se notificará, en todos los casos, exclusivamente al obligado al pago.
- b) Cuando en la fase de traba o en la de ejecución se presuma que el resultado de la enajenación de los bienes embargados pueda ser insuficiente para cubrir la deuda, no se podrán embargar otros bienes y derechos.
- c) Pese a la comprobación de que el coste de realización de los bienes embargados pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación, se procederá a la realización de estos.
- d) Si los bienes embargables se encuentran en locales de personas o entidades distintas del obligado, se ordenará, mediante personación en dichos locales, al depositario o al personal dependiente de este último la entrega de los bienes, que se detallarán en la correspondiente diligencia.

Pregunta 9

De conformidad con los artículos 169 y 173 de la LGT, señale la respuesta correcta en relación con la terminación del procedimiento de apremio:

- a) El procedimiento de apremio termina cuando se realice el pago del importe de la deuda no ingresada y los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso.
- b) El procedimiento de apremio termina con el acuerdo en el que se declare exclusivamente fallido al deudor principal.
- c) El procedimiento de apremio termina con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.
- d) El procedimiento de apremio termina cuando se realice el pago del importe de la deuda no ingresada, los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso y las costas del procedimiento de apremio.

Solución

Pregunta 7

- b) Cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el señor Pérez.

Justificación:

El artículo 33.1 del RGR establece que puede efectuar el pago, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago.

Pregunta 8

- d) Si los bienes embargables se encuentran en locales de personas o entidades distintas del obligado, se ordenará, mediante personación en dichos locales, al depositario o al personal dependiente de este último la entrega de los bienes, que se detallarán en la correspondiente diligencia.

Justificación:

El artículo 76.1 del RGR establece que, si los bienes embargables se encuentran en locales de personas o entidades distintas del obligado, se ordenará, mediante personación en dichos locales, al depositario o al personal dependiente de este último la entrega de los bienes, que se detallarán en la correspondiente diligencia.

Pregunta 9

- c) El procedimiento de apremio termina con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.

Justificación:

El artículo 173.1 b) de la LGT establece que el procedimiento de apremio termina con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.

Supuesto 4

Enunciado

Don Antonio tiene dos inmuebles de su propiedad.

El inmueble A constituye su vivienda habitual. Fue adquirido en mayo de 2013 por un importe de 90.000 euros. Pagó además 10.000 euros en concepto de gastos y tributos inherentes a dicha adquisición. Para su adquisición, solicitó un préstamo hipotecario de 60.000 euros, a un tipo de interés fijo del 2,5 %. En enero de 2023 transmite el inmueble por importe de 140.000 euros. En el momento de la venta tenía pendiente de amortización 10.000 euros del citado préstamo hipotecario. Destina parte del dinero de la venta a amortizar dicho préstamo. En febrero de 2023 compra una nueva vivienda habitual (inmueble C) por importe de 120.000 euros.

El inmueble B es un apartamento que fue su vivienda habitual durante cinco años. Lo adquirió en el año 2008 por importe de 49.000 euros, y 1.000 euros de gastos como consecuencia de la compra. Se financió con un préstamo hipotecario. Durante el año 2023

ha pagado 3.500 euros en concepto de amortización de capital y 2.400 en concepto de intereses. Se considera que el capital y los intereses son constantes todos los meses.

El mes de enero de 2023 ha estado vacío. Desde el 1 de febrero hasta el 31 de diciembre de 2023 se lo ha alquilado a su sobrino Juan por importe de 200 euros al mes. Juan utilizó el apartamento como vivienda habitual. El apartamento nunca se había arrendado con anterioridad. El valor catastral del inmueble es de 30.000 euros, de los que 18.000 euros corresponden al suelo y 12.000 euros a la construcción. Dicho valor catastral no ha sido revisado en los últimos 14 años. Los gastos del inmueble a lo largo del periodo considerado son los siguientes:

- Comunidad: 50 euros/mes.
- IBI: 600 euros.
- Reparación eléctrica en el mes de febrero: 300 euros.

Don Antonio ha presentado la declaración correspondiente al IRPF del ejercicio 2021 el día 15 de septiembre de 2023, con un resultado a ingresar de 2.000 euros.

Pregunta 1

Determinar el importe que se debe integrar en la base imponible de don Antonio en el ejercicio 2023 como consecuencia de la transmisión del inmueble A y la adquisición del inmueble C. Determinar el tipo de renta, la cuantía y la base en la que se integra.

Pregunta 2

Determinar el importe que integrar en la base imponible de don Antonio en el ejercicio 2023 derivado del inmueble B, especificando los distintos tipos de renta que genera, la cuantía de cada una de ellas y la parte de la base imponible en la que se integra.

Pregunta 3

Respecto a la declaración presentada el 15 de septiembre de 2023 por don Antonio:

- a) Explicar detalladamente las consecuencias tributarias de dicha presentación considerando que:

1. Se produce el ingreso de los 2.000 euros en el momento de presentar la autoliquidación.
 2. No se produce el ingreso de los 2.000 euros en el momento de la liquidación.
- b) Explicar si las consecuencias hubieran sido distintas si dicha declaración se hubiera presentado el 15 de septiembre de 2022.

Solución

Pregunta 1

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.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, don Antonio ha obtenido en el ejercicio 2023 una ganancia de patrimonio, derivada de la transmisión onerosa del bien inmueble A, por importe de 40.000 euros (140.000 – 100.000), que se integrarán en la renta del ahorro, al derivar de la transmisión de un elemento patrimonial.

No obstante lo anterior, el artículo 38 de la LIRPF dispone que podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

A tales efectos, el artículo 41.2 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF), dispone que la reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión. Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquella.

El artículo 41.1 del RIRPF establece que, cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

Dado que el enunciado nos indica que quedan por amortizar 10.000 euros de un préstamo hipotecario que solicitó para la adquisición de la vivienda habitual, debemos considerar como importe total obtenido la diferencia entre el valor de transmisión y el importe del préstamo pendiente de amortizar, es decir, 130.000 euros (140.000 – 10.000).

A estos efectos, la STS 3049/2020, de 1 de octubre (recaída en el rec. de cas. núm. 1056/2019), establece que, para aplicar la exención por reinversión, no es necesario que se produzca una reinversión material efectiva de los fondos obtenidos en la transmisión de la vivienda habitual –lo que conllevaría que solo se podrían considerar reinvertidas las cantidades desembolsadas de forma efectiva en la nueva vivienda, pero no el importe financiado–, sino que la reinversión ha de entenderse en sentido económico considerando la totalidad del valor de adquisición de la nueva vivienda con independencia de si su importe ha sido satisfecho o financiado.

Dado que el precio de adquisición de la nueva vivienda habitual (120.000 euros) es inferior al total percibido en la transmisión (130.000 euros), únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida:

- Ganancia de patrimonio exenta: $40.000 \times (120.000/130.000) = 36.923,08$ euros.
- Ganancia de patrimonio no exenta: 3.076,92 euros.

Pregunta 2

El inmueble B genera rendimiento del capital inmobiliario durante los 11 meses que está alquilado, que se integrará en la base imponible general, tal y como establece el artículo 45 de la LIRPF:

Rendimiento íntegro (200 × 11)	2.200 €
Gastos deducibles:	–3.850 €
– Intereses (2.400 × 11/12) ⁽¹⁾	2.200 €
– IBI (600 × 11/12)	550 €
– Comunidad (50 × 11)	550 €
– Gasto reparación	300 € ⁽¹⁾
– Amortización (3% × 50.000 × 40% × 11/12)	550 €





Rendimiento neto	-1.650 €
Reducción rendimiento neto ⁽²⁾	0 €
Rendimiento neto reducido	-1.650 €
Rendimiento mínimo parentesco ⁽³⁾	550 €

⁽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 (2.200 €) + Gasto reparación (300 €)	2.500 €
Límite (rendimiento íntegro)	2.200 €
Exceso a deducir en los 4 periodos impositivos siguientes	300 €

⁽²⁾ 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.

⁽³⁾ Resulta aplicable el artículo 24 de la LIRPF, dado que el arrendatario es un sobrino de Antonio, es decir, un pariente dentro del tercer grado. El rendimiento mínimo que hay que 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 × 2 % (no revisado últimos 10 años)

Rendimiento mínimo = 30.000 × 2 % × 11/12 = 550 €

Por otra parte, el inmueble B genera imputación de rentas inmobiliarias durante el mes de enero de 2023 en el que el inmueble está vacío, que se integrará en la base imponible general, tal y como establece el artículo 45 de la LIRPF:

Imputación rentas inmobiliarias = Valor catastral × 2 % (no revisado últimos 10 años)

Imputación rentas inmobiliarias = 30.000 × 2 % × 1/12 = 50 €

Pregunta 3

a)

1.

Importe que ingresar: 2.000 euros.

Fecha límite de presentación: 30 de junio de 2022.

Fecha efectiva de presentación: 15 de septiembre de 2023.

Procede aplicar un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la AEAT, regulado en el artículo 27 de la LGT, del 15 %, dado que el retraso es superior a 12 meses (y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse), ascendiendo dicho recargo a 300 euros (15 % × 2.000 €).

Además, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado. Por tanto, se exigirán intereses de demora por el periodo transcurrido entre el 1 de julio de 2023 y el 15 de septiembre de 2023.

No procede aplicar recargo del periodo ejecutivo (art. 28 de la LGT), dado que el importe autoliquidado se ingresa en el momento de la presentación extemporánea de la autoliquidación.

2.

Importe que ingresar: 2.000 euros.

Fecha límite de presentación: 30 de junio de 2022.

Fecha efectiva de presentación: 15 de septiembre de 2023.

Procede aplicar un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la AEAT, regulado en el artículo 27 de la LGT, del 15 %, dado que el retraso es superior a 12 meses (y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse), ascendiendo dicho recargo a 300 € ($15\% \times 2.000$ €).

Además, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado. Por tanto, se exigirán intereses de demora por el periodo transcurrido entre el 1 de julio de 2023 y el 15 de septiembre de 2023.

A diferencia del caso anterior, sí que procede la exigencia del recargo del periodo ejecutivo (art. 28 de la LGT), dado que el importe autoliquidado no se ingresa en el momento de la presentación extemporánea de la autoliquidación y el periodo ejecutivo se inicia el día siguiente a la presentación extemporánea de la autoliquidación (art. 161.1 b) de la LGT), es decir, el 16 de septiembre de 2022.

b)

Importe que ingresar: 2.000 euros

Fecha límite de presentación: 30 de junio de 2022.

Fecha efectiva de presentación: 15 de septiembre de 2022.

De conformidad con lo establecido en el artículo 27.2 de la LGT, el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la AEAT será un porcentaje igual al

1 % más otro 1 % adicional por cada mes completo de retraso con el que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe que ingresar resultante de las autoliquidaciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación.

Por tanto, procede aplicar un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la AEAT, regulado en el artículo 27 de la LGT, del 3 % (dado que hay dos meses completos de retraso), ascendiendo dicho recargo a 60 € ($3\% \times 2.000\text{ €}$).

Supuesto 5

Enunciado

Don Juan y doña Juana son un matrimonio con régimen económico de gananciales.

Don Juan es empleado por cuenta ajena de la empresa AAA, donde está contratado de forma indefinida desde el 1 de enero de 2002. El 1 de noviembre de 2023 pacta con su empresa la salida de la misma, percibiendo la cantidad de 320.000 euros.

Los datos facilitados por la empresa en el certificado de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF son los siguientes:

- Ingresos íntegros dinerarios: 50.000 euros (5.000 euros mensuales).
- Retenciones del IRPF: 15.000 euros.
- Cotizaciones a la Seguridad Social: 4.000 euros (400 euros mensuales).

Doña Juana trabaja en la entidad AAA, empresa que se dedica al alquiler de viviendas y locales de negocios, y ha realizado durante el ejercicio 2021 operaciones de ambos tipos por las siguientes cuantías:

- Alquiler de locales: 275.000 euros.
- Alquiler de viviendas: 175.000 euros.

En el año 2022 ha continuado con su actividad. Las operaciones realizadas han sido las siguientes:

- Alquiler de locales: 320.000 euros.
- Alquiler de viviendas: 80.000 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 2.500 euros.

Pregunta 4

Determinar el rendimiento neto reducido del trabajo de don Juan.

Pregunta 5

Teniendo en cuenta que la entidad AAA aplica la regla de prorrata general, se pide efectuar el cálculo del IVA soportado deducible durante el ejercicio 2022 y el ajuste que realizar al aplicar la prorrata definitiva del ejercicio.

Pregunta 6

Como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada notificado a doña Juana con fecha 3 de marzo de 2023, se comprueba que la misma no ha incluido en su declaración rendimientos de trabajo por importe de 2.500 euros. A la vista de los siguientes datos, determinar si dicha conducta es sancionable y, en ese caso, calcular el importe de la sanción que sería aplicable, previa calificación de la misma como leve, grave o muy grave. Se pide calcular el importe de la sanción teniendo en cuenta todas las posibles reducciones aplicables.

Para ello se tendrán en cuenta los siguientes datos:

- Se supone un tipo medio de gravamen después de la regularización del 25 %.
- Se supone una cuota ingresada de 1.200 euros.
- Vamos a suponer que no existen deducciones ni pagos a cuenta.

Solución

Pregunta 4

El cálculo del rendimiento neto del trabajo de don Juan en el ejercicio 2023 es el siguiente:

Rendimiento íntegro (50.000 + 320.000) ⁽¹⁾	370.000 €
Reducción 30 % ⁽²⁾	-90.000 €
Rendimiento íntegro reducido	280.000 €
Gastos deducibles (4.000 + 2.000)	-6.000 €
Rendimiento neto	274.000 €
Reducción artículo 20 LIRPF ⁽³⁾	0 €
Rendimiento neto reducido	274.000 €

⁽¹⁾ No procede aplicar la exención de la indemnización por despido contemplada en el artículo 7 e) de la LIRPF, dado que se trata de una indemnización por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

⁽²⁾ El artículo 18 de la LIRPF dispone que los rendimientos íntegros se reducirán en un 30 %, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de la LIRPF que tengan un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único periodo impositivo.

La cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Por su parte, el artículo 12.1 f) del RIRPF dispone que se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

⁽³⁾ No resulta aplicable la reducción del rendimiento neto del trabajo a que se refiere el artículo 20 de la LIRPF, dado que el mismo es superior a 19.747,50 euros.

Pregunta 5

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):

% (275.000/450.000 = 61,11 %)	62 %
IVA soportado 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022	40.000 €
IVA soportado deducible 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022	
(40.000 × 62 %)	24.800 €

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

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

% (320.000/400.000)	80 %
IVA soportado 4T/2022	2.500 €
IVA soportado deducible 4T/2022 (2.500 × 80 %)	2.000 €

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 prorrateo de 2021, que es del 62 %, y el porcentaje de prorrateo definitivo de 2022 (el 80 %) es distinto del provisionalmente aplicado:

IVA soportado deducido 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022 (40.000 × 62 %).....	24.800 €
IVA soportado deducible 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022 (40.000 × 80 %)	32.000 €
Diferencia (incremento del IVA soportado deducible en el 4T/2022)	7.200 €
Total IVA soportado deducido 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022	24.800 €
Total IVA soportado deducido 4T/2022	9.200 €
Total IVA soportado deducido 2022 (24.800 + 9.200) ...	34.000 €

Pregunta 6

Doña Juana ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación correspondiente al IRPF, dado que ha dejado de ingresar 625 euros (25 % × 2.500 €) y se aprecia el elemento subjetivo de la culpabilidad en su conducta (el enunciado nos indica que doña Juana no ha incluido en su declaración rendimientos de trabajo por importe de 2.500 euros).

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción, es decir, 625 euros.

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 (625 euros) no es superior a 3.000 euros.

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

Artículo aplicable	191.2 de la LGT
Base de la sanción	625 €
Calificación de la infracción	Leve
Total porcentaje de sanción	50 %
Importe sanción previa	312,5 €
Reducción 30 % conformidad (312,5 × 30 %) ⁽¹⁾	–93,75 €
Reducción 40 % pronto pago (218,75 × 40 %) ⁽²⁾	–87,5 €
Total sanción efectiva	131,25 €

⁽¹⁾ De conformidad con lo establecido en el artículo 188.1 b) de la LGT, el importe de la sanción se reducirá en un 30 % en caso de conformidad.

⁽²⁾ De conformidad con lo establecido en el artículo 188.3 de la LGT, el importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de la infracción, una vez aplicada la reducción por conformidad del 30 %, se reducirá en el 40 % si concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT.
- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o sanción.

Supuesto 6

Enunciado

La sociedad Montalvo, SL ha sido objeto de actuaciones inspectoras, con carácter general y referidas al IS, periodo 2019. El contribuyente había declarado una base imponible

negativa de 10.000 euros y había obtenido una devolución de 3.000 euros, por el importe de los pagos fraccionados que había realizado. El tipo impositivo aplicable es del 25 %.

La Inspección comprobó que Montalvo, SL había deducido gastos por importe de 25.000 euros, no deducibles de acuerdo con la normativa del impuesto. De este modo, Montalvo, SL debió haber presentado una declaración con una base imponible de 15.000 euros, con una cuota del ejercicio de 3.750 y una cuota diferencial, al restar los pagos fraccionados, de 750 euros.

El importe de la cuota del acta de inspección es de 3.750 euros: 750 que debió haber ingresado en su declaración, de haberla presentado correctamente, y 3.000 euros del importe de la devolución indebidamente obtenida.

En la conducta del contribuyente la Inspección apreció la existencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

La sociedad firmó en disconformidad el acta y, posteriormente, le fue notificado al contribuyente el acuerdo de liquidación, que piensa recurrir interponiendo un recurso de reposición o una reclamación económico administrativa.

Pregunta 7

Asumiendo que se ha apreciado culpabilidad en la conducta del contribuyente, indique en qué infracción o infracciones, de las contempladas en la LGT, ha incurrido y cuál es la base de la sanción.

Pregunta 8

En el caso de que la sociedad decida interponer un recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación, indique:

- a) La compatibilidad o no de dicho recurso con la reclamación económico-administrativa.
- b) El plazo para la interposición del recurso de reposición.
- c) Cuál es el órgano competente para conocer y resolver el recurso de reposición.

Pregunta 9

Respecto a la reclamación económica administrativa:

- a) Indique, en el ámbito de competencias del Estado, cuáles son los órganos económico-administrativos.
- b) Señale cuál es el plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa.
- c) ¿La interposición de la reclamación económico-administrativa suspende la ejecución del acuerdo de liquidación?

Solución

Pregunta 7

Por un lado, la sociedad Montalvo, SL 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, es decir, 10.000 euros.

Por otro lado, el artículo 191.5 de la LGT dispone que, cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 %.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de la LGT, consistente en obtener indebidamente una devolución.

Por tanto, la sociedad Montalvo, SL 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 3.750 euros.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción, es decir, 3.750 euros (el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente, que asciende a 3.000 euros, la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación, que asciende a 750 euros).



Pregunta 8

a)

El artículo 222 de la LGT dispone que 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.

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.

b)

De conformidad con lo establecido en el artículo 223.1 de la LGT, el plazo para la interposición del recurso de reposición será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible.

c)

De conformidad con lo establecido en el artículo 225.1 de la LGT, será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido.

Pregunta 9

a)

El artículo 228 de la LGT establece que, en el ámbito de competencias del Estado, son órganos económico-administrativos:

- a) El Tribunal Económico-Administrativo Central.
- b) Los tribunales económico-administrativos regionales y locales.

También tendrá la consideración de órgano económico-administrativo la Sala Especial para la Unificación de Doctrina.

b)

El artículo 235.1 de la LGT establece que la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado o desde el día siguiente a aquel en el que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

c)

El artículo 39.1 del RGRVA dispone que la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa.

No obstante, 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 Reglamento general de revisión en vía administrativa (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.

Supuesto 7

Enunciado

Un equipo de una Dependencia Regional de Inspección tiene cargado en su plan de inspección a doña Marina, por el IRPF del ejercicio 2020, y a la sociedad Patrimonio Marina, SL, por el IS 2020, de la que es doña Marina socia única y administradora.

Las comunicaciones de inicio de actuaciones se firmaron, ambas, el día 21 de febrero de 2023 y se procedió a notificar las dos comunicaciones.

En el caso de la sociedad, se puso la notificación en su dirección electrónica habilitada única (DEHú), pero, a fecha 3 de marzo de 2023, transcurridos ya 10 días desde la puesta a disposición de la notificación, el contribuyente no había accedió a ella. No tuvo conocimiento del contenido de la notificación hasta el día 15 de marzo de 2023, fecha en la que por fin accedió a la notificación.

Respecto a la notificación de la comunicación de inicio a doña Marina, un agente de la Hacienda pública intentó su notificación en el domicilio fiscal de doña Marina, una vivienda unifamiliar en la que reside. Atendió al agente una persona que trabajaba en la finca como jardinero, pero que manifestó que no estaba autorizado para hacerse cargo de ninguna notificación. El agente dejó un aviso en el buzón.

Doña Marina solo declara en su IRPF la imputación de rentas inmobiliarias, pero Patrimonio Marina, SL tiene un importe neto de la cifra de negocios de 1.000.000 de euros (importe inferior al señalado para auditar cuentas).

Durante el transcurso de las actuaciones, el equipo de inspección se percató de que las mismas imputaciones de renta inmobiliarias que doña Marina declaró en 2020 se deberían haber declarado en 2018 y 2019 sin que se hubiera hecho, por esto, con fecha 25 de junio de 2023, emite una comunicación de ampliación de actuaciones ampliando las actuaciones al IRPF 2018 y 2019.

Tras intentar notificar la comunicación de ampliación de actuaciones conforme al procedimiento previsto en la norma en el domicilio fiscal de doña Marina sin que se hubiera conseguido, se acudió a la notificación por comparecencia, sin que nadie compareciera ante la Agencia Tributaria.

Pregunta 10

En el caso de Patrimonio Marina, SL, indique cuándo se entienden iniciadas las actuaciones inspectoras. Respecto a la comunicación de inicio de actuaciones sobre doña Marina, analice el intento de notificación realizado e indique si es correcto. En caso de que lo considere infructuoso, indique cómo se debe proceder para lograr la correcta notificación de la comunicación de inicio de actuaciones.

Pregunta 11

Indique cuál es, de acuerdo con el artículo 150 de la LGT, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Señale, en el caso de doña Marina y de Patrimonio Marina, SL, cuál será dicho plazo.

Determine si afecta al plazo máximo de duración del procedimiento inspector iniciado con doña Marina el hecho de que se hayan ampliado actuaciones a dos periodos no incluidos en la comunicación de inicio de actuaciones.

Pregunta 12

En función de los hechos descritos, indique si el equipo de inspección, en relación con doña Marina, puede regularizar todos los periodos objeto de la comprobación.

Determine con qué documento/s terminaría el procedimiento inspector.

Solución

Pregunta 10

Las actuaciones inspectoras llevadas a cabo con la entidad Patrimonio Marina, SL se entienden iniciadas en fecha 3 de marzo de 2023, por el transcurso del plazo de 10 días naturales, a contar desde la puesta a disposición de la notificación, tal y como establece el artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPACAP), que establece que, cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido elegida expresamente por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

Por lo que se refiere a la comunicación de inicio de actuaciones sobre doña Marina, cabe señalar que el jardinero de la finca sí que estaba legitimado para recibir la notificación, dado que el artículo 111.1 de la LGT dispone que, cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes 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.

En cualquier caso, no cabe considerarlo como un rechazo de la notificación (lo cual implicaría que se tuviera por efectuada la notificación, tal y como dispone el art. 111.2 de la LGT), dado que la persona que rechazó la notificación no era el interesado ni su representante, sino que cabe considerarlo como un intento de notificación infructuoso.

Por tanto, cabe concluir que el primer intento de notificación de la comunicación de inicio de actuaciones resulta ajustado a derecho, dado que se realizó en el domicilio fiscal de doña Marina y, como nadie se hizo cargo de la notificación, el agente tributario dejó el aviso en el buzón.

Para lograr la correcta notificación de la comunicación de inicio de actuaciones, la AEAT debe proceder conforme a lo dispuesto en el artículo 42 de la LPACAP, que establece que, 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 tres 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 tres 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 (notificación por comparecencia).

Pregunta 11

Por lo que se refiere al plazo de duración de las actuaciones inspectoras, el artículo 150.1 de la LGT dispone que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

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

Tanto en el caso de doña Marina como en el de la entidad Patrimonio Marina, SL, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 18 meses, dado que no concurre ninguna de las circunstancias contempladas en la letra b) del artículo 150.1 de la LGT.

El hecho de que se hayan ampliado actuaciones a dos periodos no incluidos en la comunicación de inicio de actuaciones no afecta al plazo máximo de duración del procedimiento inspector iniciado con doña Marina, al no estar contemplada esta circunstancia en el artículo 150 de la LGT.

Pregunta 12

El equipo de inspección no puede regularizar todos los periodos objeto de la comprobación, dado que el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación habrá prescrito, por lo que se refiere al IRPF 2018, en la fecha de notificación de la comunicación de ampliación de actuaciones.

El enunciado indica que la comunicación de ampliación de actuaciones al IRPF 2018 y 2019 se emitió en fecha 25 de junio de 2023, que no se pudo notificar en el domicilio fiscal de doña Marina y que se acudió a la notificación por comparecencia, sin que nadie compareciera ante la Agencia Tributaria. Dado que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por lo que se refiere al IRPF 2018, finaliza en fecha 1 de julio de 2023, en la fecha de notificación de la comunicación de ampliación de actuaciones ya habrá prescrito dicho derecho.

Por lo que se refiere a la terminación del procedimiento inspector, el artículo 185.1 del RGAT establece que concluido, en su caso, el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las actas de inspección que, a efectos de su tramitación, pueden ser con acuerdo, de conformidad o de disconformidad.

Por su parte, el artículo 189.1 del RGAT dispone que el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo.

Ahora bien, por lo que se refiere al IRPF 2018, dado que ha prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, y conformidad con lo establecido en el apartado 4 del artículo 189 del RGAT, el procedimiento inspector terminará mediante acuerdo del órgano competente para liquidar a propuesta del órgano que hubiese desarrollado las actuaciones del procedimiento de inspección, que deberá emitir informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación del procedimiento.

Supuesto 8

Enunciado

La sociedad Inversiones Estrella, SL ha sido objeto de actuaciones inspectoras de carácter general, relativas al IS 2020 y 2021 y al IVA, desde el primer trimestre de 2020 hasta el cuarto trimestre de 2021.

El equipo de inspección considera que ya tiene todos los datos necesarios para regularizar la situación tributaria del obligado tributario y procede a conceder el trámite de audiencia.

Para ello, ha citado al contribuyente para que comparezca mediante su representante legal o mediante su representante autorizado en las oficinas de la Inspección. En dicha comparecencia se le pondrán de manifiesto al contribuyente una serie de hechos y circunstancias constatados por la Inspección y se le concederá el trámite de audiencia.

El representante autorizado ante la Inspección, transcurridos tres días desde el inicio del trámite de audiencia, solicitó la ampliación de dicho plazo.

Finalmente, el representante autorizado comunicó a la Inspección que firmaría las actas en conformidad.

Pregunta 13

En relación con el trámite de audiencia, indique cuál es el plazo que puede conceder la Inspección al contribuyente. Indique también si la Inspección puede acceder a la petición de ampliación del plazo y, por cuanto tiempo.

Pregunta 14

Indique qué tipo de documento utilizará la Inspección para hacer constar, en la comparecencia del contribuyente, los hechos y circunstancias constatados y la concesión del trámite de audiencia. Indique cuál debe ser el contenido mínimo de dicho documento.

Pregunta 15

Respecto a la tramitación del acta de conformidad, indique cuál será la tramitación para los dos siguientes supuestos:

- a) En el plazo de un mes desde la firma del acta, el inspector jefe no ha comunicado ningún acuerdo al contribuyente.
- b) El inspector jefe, dentro del plazo de un mes desde la firma del acta, ordena completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias.

Solución

Pregunta 13

El artículo 82.2 de la LPACAP regula el trámite de audiencia disponiendo en su apartado 2 que los interesados, en un plazo no inferior a 10 días ni superior a 15 días, podrán alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.

Por lo que se refiere a la petición de ampliación del plazo, la Inspección puede acceder a la misma, dado que el artículo 91 del RGAT dispone que el órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos, sin que se pueda conceder más de una ampliación del plazo respectivo.

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

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

Pregunta 14

El documento que utilizará la Inspección para hacer constar, en la comparecencia del contribuyente, los hechos y circunstancias constatados y la concesión del trámite de audiencia, es una diligencia, ya que, de conformidad con lo establecido en el artículo 99.7 de la LGT, es el documento público que se extiende para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones.

Por lo que se refiere a su contenido mínimo, el artículo 98.1 del RGAT establece que en las diligencias se harán constar necesariamente los siguientes extremos:

- a) Lugar y fecha de su expedición.
- b) Nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente.
- c) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene.
- d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones.
- e) Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide.
- f) Hechos y circunstancias que se hagan constar.
- g) Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar.

Pregunta 15

a)

El artículo 187.3 del RGAT establece que, de no notificarse alguno de dichos acuerdos en el plazo citado, la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta.

b)

El artículo 187.3 c) del RGAT establece que si se ordena completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias, se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.

Supuesto 9

Enunciado

El 1 de mayo de 2024, la Agencia Tributaria le notificó a la empresa sociedad A una liquidación por 6.000 euros relativa al IS (modelo 200) del ejercicio 2022. Esta sociedad tenía reconocido, pero no pagado, un crédito a su favor, por valor de 5.000 euros, por parte del Ministerio de Industria y Turismo, por lo que presentó ante la Agencia Tributaria el 18 de junio de 2024 una solicitud de compensación.

Pregunta 16

¿Qué datos deberá contener y qué documentos deberá acompañar la solicitud de compensación presentada a instancia de la sociedad A?

Pregunta 17

- a) En el supuesto de que la solicitud de compensación presentada por la sociedad A no cumpla con los requisitos previstos en la normativa, ¿cómo deberá actuar la Agencia Tributaria?

- b) ¿Qué ocurriría si la sociedad A no atendiera a las actuaciones instadas por la Agencia Tributaria?
- c) Y si atendiera a las actuaciones instadas por la Agencia Tributaria, pero no de forma correcta, ¿qué consecuencias tendría para la sociedad A?
- d) ¿Qué efectos tendría que la Agencia Tributaria acreditara que en realidad no existe el crédito ofrecido por la sociedad A?

Pregunta 18

- a) ¿Cuál sería el plazo que tiene la Agencia Tributaria para notificar la resolución de la solicitud de compensación presentada por la sociedad A?
- b) ¿Qué efectos tendría el incumplimiento, por parte de la Agencia Tributaria, del plazo legalmente previsto para notificar la resolución de la solicitud de compensación presentada por la sociedad A?
- c) Si se acordara la compensación por parte de la Agencia Tributaria, ¿cuáles serían los efectos?

Solución

Pregunta 16

De conformidad con lo establecido en el artículo 56.1 del RGR, el obligado al pago que inste la compensación deberá dirigir al órgano competente para su tramitación la correspondiente solicitud, que contendrá los siguientes datos:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.
- b) Identificación de la deuda cuya compensación se solicita, indicando al menos, su importe, concepto y fecha de vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario.
- c) Identificación del crédito reconocido por la Hacienda pública a favor del solicitante cuya compensación se ofrece, indicando al menos su importe, concepto y órgano gestor.
- d) Lugar, fecha y firma del solicitante.

Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 56 del RGR, a la solicitud de compensación se acompañarán los siguientes documentos:

- a) Dado que la deuda tributaria cuya compensación se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de esta debidamente cumplimentado.
- b) Justificación de haber solicitado certificado de la oficina de contabilidad del órgano u organismo gestor del gasto o del pago, en el que se refleje la existencia del crédito reconocido pendiente de pago, la fecha de su reconocimiento y la suspensión, a instancia del interesado, de los trámites para su abono en tanto no se comunique la resolución del procedimiento de compensación.

Pregunta 17

a)

Tal y como establece el artículo 56.3 del RGR, si la solicitud de compensación no reúne los requisitos o no se acompañan los documentos que se señalan en este artículo, el órgano competente para la tramitación del procedimiento requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento subsane el defecto o aporte los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

b)

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 56.3 del RGR, si en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento la entidad no subsanara el defecto o no aportara los documentos preceptivos, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

En el caso que nos ocupa, dado que la solicitud de compensación ha sido presentada en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizará con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario, en caso de que el requerimiento no sea atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

c)

Tal y como establece el artículo 56.3 del RGR, cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado, pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de compensación.

d)

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 56.3 del RGR, el requerimiento de subsanación no será efectuado cuando, examinada la solicitud y contrastados los datos indicados en esta con los que obren en poder de la Administración, quede acreditada la inexistencia del crédito ofrecido. En este supuesto se tendrá por no presentada la solicitud de compensación y se procederá a su archivo sin más trámite.

Pregunta 18

a)

De conformidad con lo establecido en el artículo 56.7 del RGR, la resolución de la solicitud de compensación presentada por la sociedad A deberá notificarse en el plazo de seis meses.

b)

Tal y como dispone el artículo 56.7 del RGR, transcurrido el plazo de seis meses sin que haya notificado la resolución de la solicitud de compensación, la sociedad A podrá considerar desestimada la solicitud a los efectos de interponer el recurso correspondiente o esperar la resolución expresa.

c)

El artículo 59 del RGR regula los efectos de la compensación disponiendo que, adoptado el acuerdo de compensación, se declararán extinguidas las deudas y créditos en la cantidad concurrente (en el caso que nos ocupa, la cantidad concurrente asciende a 5.000 euros). Dicho acuerdo será notificado al interesado y servirá como justificante de la extinción de la deuda.

Además, dado que el crédito (5.000 euros) es inferior a la deuda (6.000 euros), la parte de deuda que exceda del crédito (que asciende a 1.000 euros) seguirá el régimen ordinario, iniciándose el procedimiento de apremio, si no es ingresada a su vencimiento, siendo posible practicar compensaciones sucesivas con los créditos que posteriormente puedan reconocerse a favor del obligado al pago.

Supuesto 10

Enunciado

A la empresa sociedad B, el 18 de marzo de 2024, la Dependencia de Gestión Tributaria le notifica una liquidación por un importe de 50.000 euros, relativa al IVA del ejercicio 2022.

La citada dependencia, a la vista de que la sociedad B no realizó el pago, dentro del periodo voluntario, le notificó la providencia de apremio el 10 de mayo de 2024.

Realizadas las actuaciones ejecutivas, legalmente previstas, la Agencia Tributaria constata la inexistencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito de la sociedad B.

Pregunta 19

Indique los efectos que produce la notificación de la providencia de apremio.

Pregunta 20

Indique razonadamente los motivos de oposición a la providencia de apremio que tiene la sociedad B, así como los efectos del impago de la deuda dentro del periodo ejecutivo.

Pregunta 21

- a) En la medida en que la Agencia Tributaria constató la inexistencia de bienes o derechos embargables o realizables cuyo titular fuera la sociedad B, procedió a declarar a esta sociedad fallida total. ¿Esta declaración de fallido total es correcta con base en la información que se facilita?
- b) ¿La declaración de fallido podría haber sido por insolvencia parcial?
- c) Indique los efectos de la baja provisional por insolvencia de la sociedad.

Solución

Pregunta 19

De conformidad con lo establecido en el artículo 167 de la LGT, la notificación de la providencia de apremio inicia el procedimiento de apremio. Además, en la providencia de apremio se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos del periodo ejecutivo a los que se refiere el artículo 28 de la LGT y se requerirá al obligado tributario para que efectúe el pago.

La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

Pregunta 20

Tal y como dispone el artículo 167.3 de la LGT, contra la providencia de apremio solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Por lo que se refiere a los efectos del impago de la deuda dentro del periodo ejecutivo, el artículo 167.4 de la LGT establece que, si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de la LGT, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio.

Pregunta 21

a)

El artículo 61.1 del RGR dispone que se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito.

El enunciado indica que, realizadas las actuaciones ejecutivas legamente previstas, la Agencia Tributaria constató la inexistencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito de la sociedad B.

Por tanto, cabe concluir que la declaración de fallido total de la sociedad B es correcta en base a la información que se facilita.

b)

Tal y como establece el artículo 61.1 del RGR, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

El enunciado indica que, realizadas las actuaciones ejecutivas legamente previstas, la Agencia Tributaria constató la inexistencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito de la sociedad B.

Por tanto, la declaración de fallido no podría haber sido por insolvencia parcial con base en la información que se facilita.

c)

El artículo 62 del RGR regula los efectos de la baja provisional por insolvencia, disponiendo que la declaración total o parcial de crédito incobrable determinará la baja en cuentas del crédito en la cuantía a que se refiera dicha declaración.

Dicha declaración no impide el ejercicio por la Hacienda pública contra quien proceda de las acciones que puedan ejercitarse con arreglo a las leyes, en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago.

La declaración de fallido correspondiente a personas o entidades inscritas en el Registro Mercantil será anotada en este en virtud de mandamiento expedido por el órgano de recaudación competente. Con posterioridad a la anotación el registro, comunicará a dicho órgano de recaudación cualquier acto relativo a dichas personas o entidades que se presente a inscripción o anotación.

Declarado fallido un obligado al pago, las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración, si no existen otros obligados al pago.