



# 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 20 de diciembre de 2024 [BOE de 28 de diciembre de 2024]. Sistema de promoción interna).

## 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 20 de diciembre de 2024 [BOE de 28 de diciembre de 2024]. Sistema de promoción interna).

A lo largo del supuesto práctico, estructurado en 10 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, 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: 17-09-2025

## Supuesto 1

---

### Enunciado

La Administración de Pozuelo notifica el día 29 de enero de 2025 al Sr. González un requerimiento para que proceda a aportar los libros-registro de facturas emitidas y recibidas y de bienes de inversión, así como las facturas relacionadas con las autoliquidaciones del IVA correspondientes al año 2021, iniciando con ello un procedimiento de comprobación limitada. Dicho requerimiento es atendido por el contribuyente, pero no recibe más comunicaciones de dicho procedimiento por parte de la Administración tributaria. El 8 de agosto de 2025, el contribuyente presenta autoliquidaciones complementarias por todos los periodos del año 2021, ingresando las cantidades correspondientes.

Posteriormente, con fecha de 29 de junio de 2026, recibe por parte de los órganos de inspección la comunicación de inicio de un procedimiento inspector referente al IVA correspondiente a los ejercicios 2021, 2022, 2023 y 2024. El obligado tributario tiene obligación de presentación de autoliquidaciones con carácter mensual durante dichos periodos.

En el año 2020, este contribuyente obtuvo los siguientes ingresos (IVA excluido):

- a) Arrendamiento de locales: 9.000.000 de euros.
- b) Arrendamiento de viviendas: 1.000.000 de euros.

Del libro-registro de operaciones del año 2021 y de la información suministrada en el requerimiento de la comprobación limitada se desprenden los siguientes importes en el primer mes, con sus correspondientes conceptos:

- a) Pago de suministros: 2.000 euros.
- b) Adquisición de mobiliario de oficina para locales: 50.000 euros.
- c) Adquisición de mobiliario para viviendas a una empresa establecida en Austria: 40.000 euros.

Se pide:

1. ¿Se puede iniciar el procedimiento de comprobación limitada respecto a los periodos del año 2021?  
  
Indique si las actividades de arrendamiento constituyen sectores diferenciados de actividad y calcule el IVA (21 %) deducible para el primer mes de 2021.
2. ¿Cuál es la causa de finalización procedimiento de comprobación limitada y cuáles son sus efectos?
3. ¿Qué efectos produjo la presentación de las autoliquidaciones complementarias?

## Solución

### Pregunta 1

El artículo 71.3 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA), dispone que el periodo de liquidación del IVA coincidirá con el mes natural, entre otros supuestos, cuando el volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

El enunciado indica que, en el año 2020, el contribuyente obtuvo unos ingresos por el arrendamiento de inmuebles de 10.000.000 de euros (IVA excluido), por lo que el periodo de liquidación será mensual.

Por otra parte, el artículo 71.4 del RIVA establece que las autoliquidaciones correspondientes a las personas y entidades a las que se refiere el artículo 62.6 del RIVA deberán presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la autoliquidación correspondiente al mes de enero.

Dado que la notificación del requerimiento por el que se inicia el procedimiento de comprobación limitada se produce en fecha 29 de enero de 2005, a dicha fecha no se ha producido la prescripción del IVA correspondiente a los periodos mensuales de 2021, por lo que sí que es procedente el inicio del procedimiento de comprobación limitada respecto a los periodos mensuales del año 2021.

Por otro lado, el artículo 9.1.º c) a') de la LIVA establece que se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

Los regímenes de deducción se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de la LIVA, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

En el caso que nos ocupa, la actividad de arrendamiento de inmuebles (tanto si son locales como viviendas) está clasificada en el grupo 682 del CNAE, por lo que las actividades de arrendamiento no constituyen sectores diferenciados de actividad.

No obstante lo anterior, resulta aplicable la regla de prorrata a la que se refiere el artículo 102.uno de la LIVA, dado que el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúa conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habilitan para el ejercicio del citado derecho.

En el caso que nos ocupa, el empresario realiza dos actividades:

1. La actividad de arrendamiento de locales, operación sujeta y no exenta del impuesto, que origina el derecho a la deducción.
2. La actividad de arrendamiento de viviendas, operación sujeta y exenta del impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 20.uno.23.º de la LIVA, que no habilita para el ejercicio del derecho a la deducción.

En consecuencia, resulta aplicable la regla de prorrata que, de conformidad con lo establecido en el artículo 103 de la LIVA, tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial.

El artículo 104 de la LIVA regula la prorrata general estableciendo que solo será deducible el impuesto soportado en cada periodo de liquidación en un porcentaje, que se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren, en el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, y en el denominador, el importe total, determinado para el mismo periodo de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

El cálculo del porcentaje de prorrata general para el año 2020 es el siguiente:

$$\% = \frac{9.000.000}{10.000.000} = 90 \%$$

En consecuencia, aplicando la prorrata general, será deducible el 90 % de las cuotas del IVA soportadas durante el mes de enero de 2021, es decir, el 90 % de 19.320 euros, lo que da como resultado 17.388 euros.

Por otra parte, el artículo 106.uno de la LIVA regula la prorrata especial disponiendo que el ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

- 1.<sup>a</sup> Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.
- 2.<sup>a</sup> Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.
- 3.<sup>a</sup> Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados solo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados dos y siguientes, de la LIVA.

Por lo tanto, aplicando la prorrata especial:

1. Será deducible el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la actividad de arrendamiento de locales, dado que se trata de una operación que origina el derecho a la deducción (10.500 euros).
2. No será deducible el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la actividad de arrendamiento de viviendas, dado que se trata de una operación que no origina el derecho a la deducción (0 euros).
3. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados solo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción (utilización mixta) podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje de la prorrata general, que resultó ser el 90 % ( $90\% \times 420 \text{ euros} = 378 \text{ euros}$ ).

En consecuencia, aplicando la prorrata especial, el IVA soportado deducible asciende a 10.878 euros (10.500 euros correspondientes al IVA soportado en la actividad de arrendamiento de locales y 378 euros correspondientes al IVA soportado en ambas actividades).

## Pregunta 2

El artículo 139.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), dispone que el procedimiento de comprobación limitada terminará por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la LGT (6 meses desde el inicio del procedimiento) sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

En el caso que nos ocupa, si bien el inicio del procedimiento de comprobación limitada se produce en fecha 29 de enero de 2025, el enunciado indica que el contribuyente no recibe más comunicaciones de dicho procedimiento por parte de la Administración tributaria, por lo que el procedimiento termina por caducidad, por el transcurso del plazo de 6 meses sin notificar resolución expresa.

Por lo que se refiere a los efectos de la caducidad, el artículo 104 de la LGT establece que, producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

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

## Pregunta 3

El enunciado indica que el 8 de agosto de 2025, una vez caducado el procedimiento de comprobación limitada, el contribuyente presenta autoliquidaciones complementarias por todos los periodos mensuales del año 2021, ingresando las cantidades correspondientes.

Por lo que se refiere a las autoliquidaciones correspondientes a los meses de enero a junio de 2025, de conformidad con lo establecido en el artículo 221 c) de la LGT, procede el inicio de un procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, dado que se han ingresado cantidades correspondientes a deudas después de haber transcurrido los plazos de prescripción (a fecha 8 de agosto de 2025 ha transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IVA de los meses que van entre enero y junio de 2025).

Por lo que se refiere a las autoliquidaciones correspondientes a los meses de julio a diciembre de 2025, procede la exigencia de un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento administrativo previo, regulado en el artículo 27 de la LGT.

Dado que la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los meses de julio a diciembre de 2021 se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, 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 el que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

## **Supuesto 2**

---

### **Enunciado**

El día 19 de junio de 2024, el Sr. Centellas presenta su autoliquidación por el IRPF 2023, con un resultado a ingresar de 60.000 euros, ingresado en esa misma fecha. Como consecuencia de un error al no incluir determinados gastos deducibles y retenciones en dicha autoliquidación, insta la rectificación el día 20 de enero de 2025. En el seno de este procedimiento, se ponen de manifiesto las siguientes fuentes de renta:

- a) 500.000 euros procedentes de un contrato de seguro para caso de fallecimiento que tenía suscrito el causante de una herencia que ha aceptado.
- b) Es administrador de una sociedad, de la que ha percibido en concepto de dieta por asistencia a las reuniones del consejo de administración 3.000 euros anuales.
- c) Al margen de su condición como administrador, mantiene una relación laboral con dicha entidad, por la que percibe un sueldo de 6.000 euros al mes (12 pagas). La cantidad que le ingresan en la cuenta se corresponde con el sueldo anterior, menos la retención que le corresponde y 300 euros de cotización a la Seguridad Social.
- d) Le han suscrito un seguro de responsabilidad civil, cuya prima asciende a 2.000 euros al año.
- e) Le ingresan en su cuenta el colegio de su hijo por un importe bruto de 3.000 euros anuales.
- f) Como consecuencia de un accidente laboral que sufrió en el año 2023, la empresa le ha satisfecho una indemnización por responsabilidad civil por daños personales por 185.000 euros, en ejecución de la sentencia correspondiente.
- g) Durante el año 2023, la empresa le ha reconocido dietas por desplazamiento desde la sede de Alcobendas a un centro de reuniones en Leganés, correspondientes a 100 días.

Según el convenio colectivo de su empresa, esta le abona por cada día de desplazamiento en Madrid 35 euros, para compensarle de los gastos de comidas. La mitad de las 100 salidas lo fueron con pernocta.

- h) Dispone de una cuenta corriente abierta en un banco en Francia, con un saldo a 31 de diciembre de 72.000 euros y un saldo medio del cuarto trimestre de 37.000 euros, que no le ha abonado ningún interés en el año 2023.

Se pide:

4. Califique y cuantifique los rendimientos íntegros y, en su caso, gastos deducibles anteriores. En caso de tener que computar retención o ingreso a cuenta, estos serán del 30 %.
5. ¿Qué declaraciones informativas deben presentarse en relación con la cuenta corriente abierta en Francia? ¿Quién presentará estas declaraciones?
6. El 20 de mayo de 2025 se resuelve el procedimiento, ordenando una devolución de 80.000 euros, cuyo pago se ordena el 25 de mayo de 2025. Explique, respecto de la devolución efectuada, las características más relevantes. ¿Procede el abono de los intereses de demora por esta devolución?

## Solución

### Pregunta 4

Los 500.000 euros procedentes de un contrato de seguro para caso de fallecimiento que tenía suscrito el causante de una herencia que ha aceptado constituye una renta sujeta al ISD y, en consecuencia, no sujeta al IRPF, tal y como dispone el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF).

A estos efectos, el artículo 3.1 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD (LISD), dispone que constituye el hecho imponible del impuesto la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 17.2 a) de la LIRPF.

Por lo que se refiere a los 3.000 euros percibidos en concepto de dieta por asistencia a las reuniones del consejo de administración de una sociedad de la que es administrador, la jurisprudencia del TS (Sentencia de 20 de junio de 2022, rec. de cas. núm. 3468/2020), así como la doctrina del TEAC (Resoluciones de 30 de enero de 2025 y 19 de junio de 2024,

recaídas en los recursos de alzada para la unificación de criterio núms. 1475/2024 y 8517/2022, respectivamente), han establecido que la distinción tradicional entre el artículo 17.1 de la LIRPF (rendimientos del trabajo por naturaleza) y el 17.2 de la LIRPF (rendimientos del trabajo por expresa disposición legal) no es absoluta o excluyente, ya que pueden existir rentas que, calificadas como rendimientos del trabajo por el artículo 17.2 de la LIRPF, cumplan con la definición genérica del artículo 17.1 de la LIRPF en el sentido de que procedan del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria en las que, por definición, concurren las notas de alteridad, ajenidad y dependencia.

En este sentido, el artículo 17.2 e) de la LIRPF califica como rendimientos del trabajo las retribuciones a administradores y miembros de consejos de administración incluyendo tanto las derivadas de su relación mercantil con la entidad como las que derivan de su relación laboral.

En estos casos, el régimen de dietas exceptuadas de gravamen previsto en el artículo 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF), se aplica exclusivamente a las asignaciones realizadas dentro de una relación laboral o estatutaria en la que se den las notas de dependencia, ajenidad y alteridad.

Por el contrario, los administradores o miembros del consejo de administración no tendrán derecho a aplicar el régimen previsto en dicho artículo por las dietas que perciban en atención al desempeño de las funciones que les corresponden en virtud de su relación mercantil. Se deberá, a tal fin, analizar el origen o causa de las dietas.

El sueldo de 6.000 euros al mes (en 12 pagas) constituye un rendimiento íntegro del trabajo, tal y como establece el artículo 17.1 a) de la LIRPF, pudiendo deducir como gasto la cotización a la Seguridad Social, así como 2.000 euros en concepto de otros gastos. El cálculo del rendimiento neto del trabajo ascenderá a 66.400 euros:

|                                                         |                 |
|---------------------------------------------------------|-----------------|
| Rendimiento íntegro ( $6.000 \text{ €} \times 12$ )     | 72.000 €        |
| Gastos deducibles ( $300 \times 12 + 2.000 \text{ €}$ ) | -5.600 €        |
| <b>Rendimiento neto</b>                                 | <b>66.400 €</b> |

Por lo que se refiere al seguro de responsabilidad civil suscrito por la empresa, cuya prima asciende a 2.000 euros al año, constituye un rendimiento del trabajo en especie no sujeto al IRPF, tal y como establece el artículo 42.2 b) de la LIRPF.

Por lo que se refiere al importe bruto de 3.000 euros anuales ingresados por la empresa en su cuenta por el colegio de su hijo, constituye un rendimiento íntegro del trabajo dinerario, a computar por su importe bruto.

La indemnización por responsabilidad civil por daños personales satisfecha por la empresa (en ejecución de la sentencia correspondiente), como consecuencia de un accidente laboral que sufrió en el año 2023, cuyo importe asciende a 185.000 euros, constituye un rendimiento del trabajo exento, tal y como establece el artículo 7 d) de la LIRPF.

Los 3.500 euros percibidos durante el año 2023 de la empresa, en concepto de dietas por desplazamiento desde la sede de Alcobendas a un centro de reuniones en Leganés (100 días a razón de 35 euros diarios, en concepto de dietas de manutención, siendo la mitad de las salidas con pernocta), constituyen un rendimiento íntegro del trabajo, tal y como establece el artículo 17.1 d) de la LIRPF, si bien puede estar exento, con los límites establecidos en el artículo 9 del RIRPF.

A estos efectos, el artículo 9 del RIRPF establece que se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención los siguientes importes:

- 1.º 53,34 euros diarios cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor.
- 2.º 26,67 euros diarios cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor.

Por tanto, el importe exento ascenderá a 3.083,50 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

|                                  |                   |
|----------------------------------|-------------------|
| 50 días (con pernocta) × 35 €    | 1.750 €           |
| 50 días (sin pernocta) × 26,67 € | 1.333,50 €        |
| <b>Total importe exento</b>      | <b>3.083,50 €</b> |

Por lo que se refiere a la cuenta corriente abierta en un banco en Francia, con un saldo a 31 de diciembre de 72.000 euros y un saldo medio del cuarto trimestre de 37.000 euros, no procede computar renta alguna, dado que el enunciado indica que no le ha abonado ningún interés en el año 2023.

## Pregunta 5

Respecto a las declaraciones informativas, el artículo uno.diecisiete de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, introduce una nueva disposición adicional (la decimoctava) en la

LGT en la que se establece la obligación de suministrar a la AEAT, a través de una declaración informativa de periodicidad anual, la siguiente información sobre los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero:

- Cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sea titular o beneficiario o en las que figure como autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición.
- Títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades de los que sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Títulos representativos de la cesión a terceros de capitales propios de los que sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Seguros de vida o invalidez de los que sea tomador y rentas vitalicias o temporales de las que el contribuyente sea beneficiario como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Esta obligación de información se desarrolló reglamentariamente (Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre) mediante la introducción de los nuevos artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT). Declaración informativa a efectuar en el modelo 720.

El plazo para la presentación de esta declaración informativa será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año inmediato siguiente.

El enunciado indica que el Sr. Centellas dispone de una cuenta corriente abierta en un banco en Francia, con un saldo a 31 de diciembre de 72.000 euros y un saldo medio del cuarto trimestre de 37.000 euros, que no le ha abonado ningún interés en el año 2023.

Por tanto, dado que el saldo de la cuenta corriente abierta en un banco de Francia es superior a 50.000 euros, existe la obligación de presentar una declaración informativa (modelo 720), en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2024 y el 31 de marzo de 2024.

En cuanto a quién presentará las declaraciones, el artículo 42 bis del RGAT dispone que la información sobre saldos a 31 de diciembre y saldo medio correspondiente al último trimestre deberá ser suministrada por quien tuviese la condición de titular, representante, autorizado o beneficiario o tenga poderes de disposición sobre las citadas cuentas o la consideración de titular real a esa fecha.

Por tanto, siendo el Sr. Centellas el titular de la cuenta corriente abierta en un banco de Francia, a él le corresponderá la presentación de la declaración informativa.

## Pregunta 6

El artículo 120.3 de la LGT dispone que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 del mismo artículo.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido 6 meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora del artículo 26 de la LGT sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de 6 meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si este hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de la LGT.

Reglamentariamente, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se regula en los artículos 126 a 130 del RGAT.

El artículo 128 del RGAT regula la terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones estableciendo en su apartado 2 que, cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución reconocida.

En el caso que nos ocupa, la rectificación de la autoliquidación correspondiente al IRPF de 2023 origina:

1. Una devolución de ingresos indebidos, por importe de 60.000 euros. A estos efectos, la Administración tributaria deberá abonar intereses de demora por el periodo comprendido entre el 19 de junio de 2024 (fecha del ingreso indebido) y el 25 de mayo de 2025 (fecha en que se ordena el pago de la devolución).



2. Una devolución derivada de la normativa del tributo, por importe de 20.000 euros. Dado que el enunciado indica que el contribuyente insta la rectificación de la autoliquidación el día 20 de enero de 2025, no procede el abono de intereses de demora, dado que en la fecha en la que ordena el pago de la devolución (25 de mayo de 2025) no ha transcurrido el plazo de 6 meses a contar desde la presentación de la solicitud de rectificación (20 de enero de 2025).

## Supuesto 3

---

### Enunciado

La sociedad Frutas del Jerte, SL, con domicilio fiscal en la ciudad de Plasencia (Cáceres), se dedica al comercio al por mayor de frutas, en concreto, a la venta de cerezas, tanto dentro del territorio español como fuera de él. La entidad solicitó en su día el alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios, constando en la actualidad de alta en dicho registro.

Igualmente, se encuentra censada en el régimen general del IVA, sin estar acogida al régimen especial de caja del impuesto, y presenta sus autoliquidaciones con carácter trimestral. La prorrata de la entidad, durante todos los ejercicios, ha sido del 100 %.

En el primer trimestre del año 2025, la entidad ha realizado las siguientes operaciones:

- a) Compra de cerezas a agricultores nacionales que se encuentran en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, por importe de 20.000 euros. La entidad se encuentra en posesión de los correspondientes recibos debidamente firmados, si bien no ha satisfecho el importe de 10.000 euros hasta el mes de abril de 2025.
- b) Ha adquirido a una empresa española envases y embalajes por importe de 1.000 euros, siendo el IVA correspondiente a dicha adquisición 210 euros.
- c) Ha adquirido igualmente cerezas de Turquía por un importe de valor en aduana y derechos arancelarios por un importe total de 5.000 euros, habiendo liquidado el correspondiente impuesto.
- d) En el presente trimestre, un fontanero localizado y establecido exclusivamente en Portugal ha realizado un servicio de reparación en Plasencia, en la nave donde la sociedad almacena las cerezas, por lo que ha facturado y cobrado 1.000 euros.
- e) En el mes de febrero ha realizado una adquisición de una maquinaria para la clasificación de las cerezas a una entidad portuguesa identificada a efectos del IVA por un importe de 10.000 euros.

- f) Ha realizado una venta de cerezas a una sociedad suiza por importe, según consta en el documento aduanero, de 10.000 euros.
- g) Igualmente, ha realizado una venta a una entidad alemana, entidad debidamente identificada en el censo de operadores intracomunitarios.
- h) Finalmente, ha vendido a una cadena de supermercados nacionales, con sede en Madrid, cerezas por importe de 10.000 euros.

Por otra parte, la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre de 2024 deparó un importe a ingresar de 10.000 euros, importe que fue ingresado en el plazo reglamentario.

Habida cuenta de la oferta recibida en su día, en noviembre de 2024 la entidad transmitió a un matrimonio que tiene intención de habilitarlo como vivienda un almacén de su propiedad y que utilizaba para su actividad en Plasencia, almacén adquirido en diciembre de 2019, por un importe de 100.000 euros y por el que se dedujo el IVA correspondiente (IVA deducido de 21.000 euros).

El importe de la venta del citado almacén se ha formalizado el día 4 de noviembre de 2024 por un importe de 200.000 euros.

Se pide:

- 7. En relación con el primer trimestre de 2025, determinar la clasificación de las distintas operaciones realizadas, según su tratamiento en el IVA, así como el cálculo de las correspondientes cuotas de IVA devengado y repercutido de cada operación, y su liquidación de este periodo.
- 8. Toda vez que no lo hizo constar en la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre de 2024, el 20 de junio de 2025 la entidad ha procedido a presentar autoliquidación rectificativa de este trimestre, en la que se recogen y se reflejan las consecuencias derivadas de la transmisión del citado almacén.

Analizar la operación relativa a la transmisión del almacén, así como determinar las consecuencias fiscales de dicha presentación y, en su caso, cálculo de la nueva cuota y de la obligación accesorio resultante.

- 9. La entidad desea solicitar su inclusión en el registro de devolución mensual del IVA. Indíquese la forma y plazos de realizar dicha solicitud y obligaciones formales derivadas de la misma.

## Solución

### Pregunta 7

Por lo que se refiere al *apartado a)*, se trata de una adquisición de cerezas a agricultores nacionales que se encuentra en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, por importe de 20.000 euros, que originará el derecho a deducir la compensación agrícola satisfecha a los agricultores nacional por la adquisición de las cerezas.

A estos efectos, el artículo 134 de la LIVA regula la deducción de las compensaciones correspondientes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca disponiendo que los sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones a las que se refiere el artículo 130 de la LIVA podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen.

Para ejercitar el derecho establecido en este artículo deberán estar en posesión del documento emitido por ellos mismos en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

En este caso, de conformidad con lo establecido en el artículo 130.cinco de la LIVA, la compensación a tanto alzado será la cantidad resultante de aplicar al precio de venta de los productos el porcentaje del 12 %, al tratarse de entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales.

Dado que el enunciado indica que la entidad adquirente se encuentra en posesión de los correspondientes recibos debidamente firmados, podrá deducir en la autoliquidación correspondiente al primer trimestre de 2024 la compensación agrícola satisfecha, cuyo importe asciende a 2.400 euros ( $20.000 \text{ €} \times 12 \%$ ), y ello con independencia de que la mitad del importe haya sido satisfecho en el segundo trimestre de 2024, dado que el artículo 98 de la LIVA dispone que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (el enunciado indica, asimismo, que Frutas del Jerte, SL no está acogida al régimen especial de caja del IVA).

Por lo que se refiere al *apartado b)*, se trata de una adquisición de envases y embalajes, que originará el derecho a deducir el IVA soportado en su adquisición por importe de 210 euros ( $1000 \text{ €} \times 21 \%$ ), dado que el enunciado indica que la prorrata de la entidad, durante todos los ejercicios, ha sido del 100 %.

Por lo que se refiere al *apartado c)*, se trata de una importación de bienes, tal y como dispone el artículo 18 de la LIVA, al tratarse de la entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero (Turquía).

La base imponible de las importaciones de bienes, regulada en el artículo 83 de la LIVA, 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.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 5.000 euros, resultando de aplicación el tipo de gravamen del 4 %, en virtud de lo establecido en el artículo 91.dos.1.1.º f) de la LIVA.

En consecuencia, la cuota del IVA soportado deducible ascenderá a 200 euros ( $5.000 \text{ €} \times 4 \%$ ).

Por lo que se refiere al *apartado d)*, se trata de una prestación de servicios localizada en el territorio de aplicación del impuesto, tal y como dispone el artículo 69.uno.1.º de la LIVA, dado que el destinatario (la sociedad Frutas del Jerte, SL) es un empresario o profesional que actúa como tal y radica en el citado territorio la sede de su actividad económica.

La base imponible estará constituida, tal y como dispone el artículo 78 de la LIVA, por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario (1.000 euros), resultando de aplicación el tipo general de gravamen del 21 %, al no resultar aplicable ninguno de los tipos reducidos contemplados en el artículo 91 de la LIVA.

El sujeto pasivo será el adquirente (la sociedad Frutas del Jerte, SL), tal y como dispone el artículo 84.uno.2.º a) de la LIVA (dado que el servicio se presta por un fontanero no establecido en el territorio de aplicación del impuesto), el cual deberá autorrepercutirse y soportar la cuota del IVA, que ascenderá a 210 euros ( $1.000 \times 21 \%$ ).

Por lo que se refiere al *apartado e)*, se trata de una adquisición intracomunitaria de bienes, tal y como disponen los artículos 13 y 15 de la LIVA, que se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, dado que es el lugar de llegada de los bienes, en virtud de lo establecido en el artículo 71 de la LIVA.

La base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determina, tal y como establece el artículo 82 de la LIVA, de acuerdo con lo dispuesto en las normas para las entregas de bienes y prestaciones de servicios (arts. 78 a 81 de la LIVA). Por tanto, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario (10.000 euros).

Resultará aplicable el tipo general de gravamen del 21 %, al no resultar aplicable ninguno de los tipos reducidos contemplados en el artículo 91 de la LIVA.

El sujeto pasivo será el adquirente (la sociedad Frutas del Jerte, SL), tal y como dispone el artículo 75 de la LIVA, el cual deberá autorrepercutirse y soportar la cuota del IVA, que ascenderá a 2.100 euros ( $10.000 \times 21\%$ ).

Por lo que se refiere al *apartado f)*, se trata de una exportación de bienes exenta del IVA, tal y como establece el artículo 21.1.º de la LIVA, que dispone que estarán exentas del impuesto, entre otras operaciones, las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de este.

Por lo que se refiere al *apartado g)*, se trata de una entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA, tal y como establece el artículo 25.uno de la LIVA, que dispone que estarán exentas del impuesto las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de la LIVA, expedidos o transportados al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional que disponga de un número de identificación a efectos del IVA asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor.

Por lo que se refiere al *apartado h)*, se trata de una entrega de bienes (art. 8 de la LIVA) localizada en el territorio de aplicación del impuesto (art. 68 de la LIVA).

La base imponible estará constituida, tal y como dispone el artículo 78 de la LIVA, por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario (10.000 euros), resultando de aplicación el tipo de gravamen del 4 %, en virtud de lo establecido en el artículo 91.dos.1.1.º f) de la LIVA.

El sujeto pasivo será la sociedad Frutas del Jerte, SL, dado que es quien realiza la entrega de bienes (art. 84.uno.1.º de la LIVA), que deberá repercutir la cuota del IVA al destinatario de la operación (la cadena de supermercados nacionales establecida en el territorio de aplicación del impuesto), que ascenderá a 400 euros ( $10.000 \times 4\%$ ).

## Pregunta 8

El almacén de su propiedad, de conformidad con lo establecido en el artículo 108 de la LIVA, tiene la consideración de bien de inversión, dado que su cuantía es superior a 3.005,06 euros y al hecho de que se va a constituir como sede de sus oficinas.

El artículo 110 de la LIVA regula la entrega de bienes de inversión durante el periodo de regularización señalando que en este caso se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir.

A tal efecto, si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en el que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

El local comercial adquirido en 2019 es vendido en el mes de noviembre de 2024, es decir, dentro del periodo de regularización (los 9 años naturales siguientes al de la adquisición), por lo que procede efectuar una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir, de conformidad con el artículo 110 de la LIVA.

A tal efecto, debemos determinar si la venta del local comercial está exenta o no del impuesto. Dado que se trata de una segunda entrega de edificaciones, de conformidad con el artículo 20.uno 22.º de la LIVA, se trata de una operación sujeta y exenta, sin que quepa la posibilidad de renunciar a la exención por parte del sujeto pasivo, en los términos del artículo 20.dos de la LIVA, puesto que el adquirente no tiene derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado en la adquisición (el matrimonio que adquiere el local comercial tiene intención de rehabilitarlo como vivienda).

Dado que la entrega resulta exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en el que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización, es decir, que la prorrata del año en que se transmite y los restantes se considera del 0 %, por lo que la regularización será:

|                                                            |          |
|------------------------------------------------------------|----------|
| Cantidad deducida ( $100.000 \times 21 \% \times 100 \%$ ) | 21.000 € |
| Cantidad deducible ( $100.000 \times 21 \% \times 0 \%$ )  | 0 €      |
| Diferencia ( $21.000 - 0$ )                                | 21.000 € |
| Cociente ( $21.000/10$ )                                   | 2.100 €  |

Como restan 5 años por regularizar (de 2024 a 2028, ambos inclusive), el ingreso complementario será de 10.500 euros ( $5 \times 2.100 \text{ €}$ ).

Por tanto, de la presentación de la autoliquidación rectificativa correspondiente al IVA del cuarto trimestre de 2024, en fecha 20 de junio de 2025, resultará un importe a ingresar de 10.500 euros.

A estos efectos, el artículo 74 bis del RIVA dispone que, cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada, se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 de la LGT, por lo

que resultará exigible, como obligación accesorio, el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento administrativo previo, regulada en el artículo 27 de la LGT.

El recargo 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 a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

En el caso que nos ocupa, el retraso en la presentación de la autoliquidación rectificativa es de 4 meses completos (el plazo para presentar la autoliquidación trimestral correspondiente al IVA del periodo 4T 2024 finalizó el 30 de enero de 2005, habiéndose presentado la autoliquidación rectificativa en fecha 20 de junio de 2025), por lo que resultará aplicable un recargo por declaración extemporánea del artículo 27 de la LGT del 5 %, ascendiendo el mismo a 525 euros ( $10.500 \text{ €} \times 5 \%$ ).

## Pregunta 9

El artículo 30 del RIVA regula el registro de devolución mensual, que se gestionará por la AEAT, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

Por lo que se refiere a la forma de realizar la inscripción, el artículo 30 bis del RIVA dispone que serán inscritos en el registro, previa solicitud, los sujetos pasivos en los que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el ministro de Economía y Hacienda.
- b) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, en los términos a los que se refiere el artículo 74 del RGAT.
- c) Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b), c) y d) del RGAT.
- d) Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.

- e) En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la LIVA, la inscripción en el registro solo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.

En cuanto al plazo, las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquel en el que deban surtir efectos. La inscripción en el registro se realizará desde el día 1 de enero del año en el que deba surtir efectos.

La presentación de solicitudes de inscripción en el registro fuera de los plazos establecidos conllevará su desestimación y archivo sin más trámite que el de comunicación al sujeto pasivo.

Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual estarán obligados a permanecer en él, al menos, durante el año para el que se solicitó la inscripción.

Las solicitudes de baja voluntaria en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquel en el que deban surtir efectos.

Por lo que se refiere a las obligaciones formales derivadas de la inclusión en el registro de devolución mensual, el artículo 30 bis del RIVA dispone que los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual deberán presentar sus declaraciones-liquidaciones del impuesto exclusivamente por vía electrónica y con periodicidad mensual.

Además, la inscripción en el registro de devolución mensual resultará plenamente compatible con el alta en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la AEAT.

## **Supuesto 4**

---

### **Enunciado**

La sociedad Los Claveles, SLU, con domicilio fiscal en Madrid, se dedica a la fabricación y venta de material de decoración. Su ejercicio económico se corresponde con el año natural.

El 25 de mayo de 2024, Los Claveles, SLU recibe comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de alcance general por el IS de los ejercicios 2019, 2020, 2021 y 2022.

Con anterioridad al inicio del procedimiento al que se refiere la anterior comunicación de inicio, Los Claveles, SLU fue objeto de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial respecto al IS de los ejercicios 2018 y 2019, limitadas a comprobar los gastos por atenciones a clientes y proveedores. Las actuaciones se iniciaron mediante comunicación

de inicio notificada con fecha 25 de octubre de 2020 y finalizaron con la suscripción de un acta de conformidad con fecha 1 de septiembre de 2021.

Durante la instrucción del procedimiento iniciado en mayo de 2024 se ponen de manifiesto los siguientes hechos con trascendencia tributaria:

- a) Pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores

La entidad Los Claveles, SLU ha contabilizado las siguientes pérdidas por deterioro en los últimos ejercicios (en euros):

| 2019  | 2020  | 2021   | 2022 |
|-------|-------|--------|------|
| 5.000 | 6.000 | 15.000 | 0    |

- En el ejercicio 2019, la pérdida corresponde a una factura emitida al Ayuntamiento de Chinchón por importe de 5.000 euros.
- En el ejercicio 2020, la pérdida corresponde a una factura emitida el 1 de abril de 2020 que tiene un plazo de pago de 30 días.
- En el ejercicio 2021, la pérdida corresponde a una factura emitida el 14 de mayo de 2021 y que tiene un plazo de pago de 60 días. Se sabe que dicha factura fue cobrada el 15 de enero de 2023.

Todas las pérdidas forman parte del resultado contable declarado en la autoliquidación del IS de cada uno de los ejercicios señalados.

- b) Gastos por atenciones a clientes y proveedores.

En los ejercicios comprobados, Los Claveles, SLU ha deducido los siguientes gastos correspondientes a atenciones a clientes y proveedores (en euros):

| 2019   | 2020   | 2021   | 2022   |
|--------|--------|--------|--------|
| 60.000 | 50.000 | 54.000 | 59.000 |

El importe neto de cifra de negocios declarado en cada uno de los ejercicios es el siguiente (en euros):

| 2019      | 2020      | 2021      | 2022      |
|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 5.000.000 | 5.200.000 | 5.300.000 | 5.100.000 |

Todos los gastos forman parte del resultado contable declarado en la autoliquidación del IS de cada uno de los ejercicios comprobados.

Una vez instruido el procedimiento, la Inspección efectúa la puesta de manifiesto del expediente al obligado tributario y la apertura del trámite de audiencia.

La entidad Los Claveles, SLU presta su conformidad a la propuesta de regularización realizada por la Inspección en relación con los gastos por atenciones a clientes y proveedores y manifiesta su disconformidad con la propuesta formulada respecto a las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores.

La suscripción del acta o actas se realiza con fecha 16 de junio de 2025 y el resultado es una deuda a ingresar.

Se pide:

- 10.** Identificar y justificar las regularizaciones que procede practicar por la Inspección de los tributos en la base imponible del IS de los ejercicios comprobados en relación con:
  - a) Pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores.
  - b) Gastos por atenciones a clientes y proveedores.
- 11.** Cuántas actas deberá incoar la Inspección de los tributos, cuál será el contenido de cada una de ellas en relación con los hechos regularizados por la Inspección y qué carácter tendrá la liquidación derivada del acta o actas suscritas.
- 12.** Señalar cuál será el periodo de liquidación de intereses de demora que debe incorporarse al acta o actas incoadas en el procedimiento inspector.

| Junio |    |    |    |    |    |    | Julio |    |    |    |    |    |    | Agosto |    |    |    |    |    |    |
|-------|----|----|----|----|----|----|-------|----|----|----|----|----|----|--------|----|----|----|----|----|----|
| L     | M  | X  | J  | V  | S  | D  | L     | M  | X  | J  | V  | S  | D  | L      | M  | X  | J  | V  | S  | D  |
|       |    |    |    |    |    | 1  |       | 1  | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  |        |    |    |    | 1  | 2  | 3  |
| 2     | 3  | 4  | 5  | 6  | 7  | 8  | 7     | 8  | 9  | 10 | 11 | 12 | 13 | 4      | 5  | 6  | 7  | 8  | 9  | 10 |
| 9     | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 14    | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 11     | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 |
| 16    | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 21    | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 | 27 | 18     | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 |
| 23    | 24 | 25 | 26 | 27 | 28 | 29 | 28    | 29 | 30 | 31 |    |    |    | 25     | 26 | 27 | 28 | 29 | 30 | 31 |
| 30    |    |    |    |    |    |    |       |    |    |    |    |    |    |        |    |    |    |    |    |    |

25 de julio: Festivo de ámbito de comunidad autónoma.

15 de agosto: Festivo de ámbito estatal.



## Solución

### Pregunta 10

Por lo que se refiere a las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, el artículo 13.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), establece que serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

- 1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.
- 2.º Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal.
- 3.º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

La regularización que procederá practicar por la Inspección de los tributos en la base imponible del IS de los ejercicios comprobados es la siguiente (en euros):

| Periodo impositivo | 2019          | 2020      | 2021           | 2022           |
|--------------------|---------------|-----------|----------------|----------------|
| Gasto contable     | 5.000         | 6.000     | 15.000         | 0              |
| Gasto fiscal       | 0 (1)         | 6.000 (2) | 0 (3)          | 15.000 (4)     |
| <b>Ajuste</b>      | <b>+5.000</b> | <b>0</b>  | <b>+15.000</b> | <b>-15.000</b> |



| Periodo impositivo                                                                                                                                                                      | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|------|------|
| ◀                                                                                                                                                                                       |      |      |      |      |
| (1) No resulta fiscalmente deducible porque el deudor es un ente público (en este caso, se trata del municipio de Chinchón).                                                            |      |      |      |      |
| (2) Resulta fiscalmente deducible, ya que ha transcurrido en exceso el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.                                                          |      |      |      |      |
| (3) No resulta fiscalmente deducible al no concurrir ninguna de las circunstancias a las que se refiere el artículo 13.1 de la LIS.                                                     |      |      |      |      |
| (4) Resulta fiscalmente deducible la pérdida por deterioro contable dotada en 2021, ya que en 2022 ha transcurrido en exceso el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación. |      |      |      |      |

Por lo que se refiere a los gastos por atenciones a clientes y proveedores, el artículo 15.1 e) de la LIS establece que dichos gastos serán deducibles con el límite del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo.

Por lo tanto, la regularización que procederá practicar por la Inspección de los tributos en la base imponible del IS de los ejercicios comprobados es la siguiente (en euros):

| Periodo impositivo | 2019 (1) | 2020 (2)   | 2021          | 2022          |
|--------------------|----------|------------|---------------|---------------|
| Gasto contable     |          | 50.000     | 54.000        | 59.000        |
| Gasto fiscal       |          | 50.000 (2) | 53.000 (3)    | 51.000 (4)    |
| <b>Ajuste</b>      |          | <b>0</b>   | <b>+1.000</b> | <b>+8.000</b> |

- (1) No procede regularizar el periodo impositivo 2019, ya que el enunciado indica que Los Claveles, SLU fue objeto de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial respecto al IS de los ejercicios 2018 y 2019, limitadas a comprobar los gastos por atenciones a clientes y proveedores, actuaciones que concluyeron con la suscripción de un acta de conformidad con fecha 1 de septiembre de 2021.

A estos efectos, el artículo 190.6 de la LGT establece que los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.

- (2) Límite deducibilidad gasto fiscal ( $1\% \times 5.200.000 \text{ €}$ ): 52.000 €.
- (3) Límite deducibilidad gasto fiscal ( $1\% \times 5.300.000 \text{ €}$ ): 53.000 €.
- (4) Límite deducibilidad gasto fiscal ( $1\% \times 5.100.000 \text{ €}$ ): 51.000 €.

## Pregunta 11

El enunciado indica que la entidad Los Claveles, SLU presta su conformidad a la propuesta de regularización realizada por la Inspección en relación con los gastos por atenciones

a clientes y proveedores y manifiesta su disconformidad con la propuesta formulada respecto a las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores.

Por tanto, y de conformidad con lo establecido en el artículo 187.2 del RGAT, deberán incoarse dos actas:

1. Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad (es decir, los gastos por atenciones a clientes y proveedores).
2. Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria (es decir, tanto los gastos por atenciones a clientes y proveedores como las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores).

La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Por último, por lo que se refiere al carácter de las liquidaciones derivadas de las actas suscritas, cabe distinguir:

- La liquidación derivada del acta de conformidad tendrá carácter provisional, de conformidad con lo establecido en el artículo 101.4 b) de la LGT, dado que la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización.
- La liquidación derivada del acta de disconformidad tendrá carácter definitivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 190.1 del RGAT, dado que deriva de un procedimiento de comprobación e investigación de alcance general y no concurren las circunstancias a las que se refiere los apartados 2, 3 y 4 del artículo 190 del RGAT.

## Pregunta 12

Por lo que se refiere a los intereses de demora del acta de conformidad, el artículo 191.2 del RGAT dispone que los intereses de demora se calcularán hasta el día en el que deba entenderse dictada la liquidación por transcurso del plazo legalmente establecido.

A estos efectos, el artículo 156.3 de la LGT dispone que se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta por el transcurso del plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, y el artículo 187.3 del RGAT establece que la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta.

Dado que el enunciado indica que la suscripción del acta de conformidad se realiza con fecha 16 de junio de 2025, los intereses de demora se calcularán hasta el 17 de julio de 2025.

Por lo que se refiere a los intereses de demora del acta de disconformidad, el artículo 191.2 del RGAT dispone que los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones.

A estos efectos, el artículo 157.3 de la LGT establece que, en el plazo de 15 días desde la fecha en la que se haya extendido el acta de disconformidad, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.

El artículo 30.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, dispone que siempre que por ley o en el derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que estos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos.

Dado que el enunciado indica que la suscripción del acta de disconformidad se realiza con fecha 16 de junio de 2025, los intereses de demora se calcularán hasta el 7 de julio de 2025.

## **Supuesto 5**

---

### **Enunciado**

El día 11 de marzo de 2024 se carga en plan de inspección a la sociedad Rivas, SL. En la ficha de selección se analiza la conveniencia de comprobar el IS de 2020, con alcance general.

Tras dos intentos fallidos en los días 14 y 17 de marzo, la comunicación de inicio se notifica el día 20 de marzo de 2024.

La cifra anual de negocios declarada en el ejercicio comprobado es de 4.700.000 euros. La base imponible declarada en ese ejercicio es de 1.500.000 euros.

Con fecha 4 de junio de 2024 se firma por el inspector una orden de modificación de carga en plan, extendiendo la comprobación al ejercicio 2021. La comunicación de modificación de la extensión se emite el día 14 de junio de 2024. La cifra anual de negocios declarada en ese ejercicio es de 5.700.000 euros. Cuando se va a notificar, se comprueba que el contribuyente ha solicitado, al amparo de la Orden EHA/3552/2011, que durante los días 13 a 21 de junio de 2024 no se pongan notificaciones a su disposición en el buzón de la dirección electrónica habilitada. Finalmente, el obligado tributario accede a la notificación electrónica el día 26 de junio de 2024.

Como parte de la tramitación del procedimiento, se cita al contribuyente para comparecer en las oficinas de la Inspección el día 12 de julio de 2024. Ese mismo día, el actuario recibe un correo electrónico del representante del obligado, comunicándole que no va a poder comparecer hasta que no termine la campaña del IS. El actuario contesta cambiando la fecha de la comparecencia en las oficinas de la Inspección para el día 28 de julio de 2024.

Las contingencias detectadas durante el procedimiento referidas al ejercicio 2020 son las siguientes:

- La Inspección duda de la realidad de un préstamo recibido de una entidad neerlandesa. El préstamo tiene un importe de 1.000.000 de euros y ha generado unos gastos financieros de 50.000 euros. La inspección cursa un requerimiento de información internacional a Países Bajos para conocer las condiciones contractuales, puesto que, con base en la información que obra en poder de la AEAT, los intereses no tendrían carácter deducible.
- Se han descubierto ventas ocultas por importe de 300.000 euros.
- Se consideran no deducibles gastos de viajes y otros gastos personales de los administradores, por importe de 115.000 euros.

La Inspección decide finalizar el procedimiento, sin haber recibido respuesta de la autoridad neerlandesa. Tras el oportuno trámite de audiencia, se fija el lunes 21 de septiembre de 2025 para la firma de las actas, teniendo en cuenta que el contribuyente ha manifestado su intención de firmar en conformidad a la regularización derivada de la eliminación de los gastos de viaje y los gastos personales. Finalmente, el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad se notifica el 3 de enero de 2026.

En febrero de 2026 se recibe la contestación del requerimiento de Países Bajos, en la que no consta que el préstamo fuera declarado por la entidad que lo concede ni está acreditada ninguna salida ni entrada de dinero con ese motivo.

Se pide:

- 13.** Analice las circunstancias que afectan al plazo del procedimiento inspector. En concreto, indique la fecha de inicio, el plazo máximo de duración y las circunstancias que pudiesen afectar al cómputo.
- 14.** Respecto al ejercicio 2020, ¿cuántas actas se tienen que incoar, de qué clase y por qué importe (considere solo las bases impositivas, no las cuotas)? ¿De qué clase serán las liquidaciones?
- 15.** ¿Hasta qué fecha se devengarán intereses de demora en las liquidaciones del ejercicio 2020? ¿Qué puede hacer la Inspección después de recibir la contestación de Países Bajos?

## Solución

### Pregunta 13

Por lo que se refiere a la fecha de inicio del procedimiento inspector, el enunciado indica que, tras dos intentos fallidos en los días 14 y 17 de marzo, la comunicación de inicio se notifica el día 20 de marzo de 2024.

El artículo 87.2 del RGAT establece que la iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación, que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación.

Por tanto, la fecha de inicio del procedimiento inspector será el 20 de marzo de 2024, es decir, la fecha de notificación de la comunicación de inicio.

Por lo que se refiere al plazo máximo de duración del procedimiento inspector, el artículo 150 de la LGT establece 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 (dicho importe asciende a 5.700.000 euros).
  - 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.
  - 3.º Que el objeto del procedimiento sea la comprobación o investigación del impuesto complementario.

En el caso que nos ocupa, si bien inicialmente el objeto del procedimiento inspector era el IS del ejercicio 2020, con alcance general, con fecha 26 de junio de 2024 se notifica una comunicación de modificación de la extensión de actuaciones, extendiendo la comprobación al IS del ejercicio 2021, y la cifra de negocios declarada en ese ejercicio 2021 es de 5.700.000 euros.

Por tanto, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

Dicho plazo de 27 meses será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector (en el caso que nos ocupa, el IS de los periodos impositivos 2020 y 2021), aunque las circunstancias para la determinación del plazo solo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo (en nuestro caso, dichas circunstancias afectan únicamente al periodo impositivo 2021).

Por lo que se refiere a las circunstancias que pudiesen afectar al cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, cabe señalar que:

1. El retraso en la notificación de la comunicación de modificación de la extensión de actuaciones, derivado de lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, constituye una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 104 h) del RGAT.
2. La concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario constituye una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 104 c) del RGAT.
3. El requerimiento de información internacional cursado a Países Bajos constituye un periodo de interrupción justificada, de conformidad con lo establecido en el artículo 103 b) del RGAT.

No obstante lo anterior, el artículo 150.2 de la LGT dispone que, a efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector, no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de la LGT respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

## Pregunta 14

El enunciado indica que el contribuyente ha manifestado su intención de firmar en conformidad la regularización derivada de la eliminación de los gastos de viaje y los gastos personales y de firmar en disconformidad la regularización derivada del descubrimiento de ventas ocultas.

Por tanto, y de conformidad con lo establecido en el artículo 187.2 del RGAT, deberán incoarse dos actas:

1. Un acta de conformidad, que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad (es decir, la eliminación de los gastos de viaje y los gastos personales).

La base imponible comprobada resultante del acta de conformidad ascenderá a 1.615.000 euros (1.500.000 euros de base imponible declarada más 115.000 euros de incremento de base imponible derivada de la eliminación de los gastos de viaje y los gastos personales).

2. Un acta de disconformidad, que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria (es decir, la eliminación de los gastos de viaje y los gastos personales, así como el descubrimiento de ventas ocultas).

La base imponible comprobada resultante del acta de disconformidad ascenderá a 1.915.000 euros (1.500.000 euros de base imponible declarada más 115.000 euros de incremento de base imponible derivada de la eliminación de los gastos de viaje y los gastos personales, más 300.000 euros de incremento de base imponible derivada del descubrimiento de ventas ocultas).

La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Por lo que se refiere al carácter de las liquidaciones derivadas de las actas suscritas, cabe distinguir:

- La liquidación derivada del acta de conformidad tendrá carácter provisional, de conformidad con lo establecido en el artículo 101.4 b) de la LGT, dado que la conformidad del obligado no se refiere a toda la propuesta de regularización.
- La liquidación derivada del acta de disconformidad tendrá carácter provisional, de conformidad con lo establecido en el artículo 190.3 b) del RGAT, dado que no se ha podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración (el enunciado indica que la Inspección decide finalizar el procedimiento sin haber recibido respuesta de la autoridad neerlandesa).

## Pregunta 15

El artículo 191 de la LGT establece que la liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en el que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 del artículo 150 de la LGT.

Por tanto, cabe distinguir:

- Por lo que se refiere a la liquidación derivada del acta de conformidad, el artículo 156.3 de la LGT dispone que se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta por el transcurso del plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, y el artículo 187.3 del RGAT establece que la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta.  
Dado que el enunciado indica que la suscripción del acta de conformidad se realiza con fecha 21 de septiembre de 2025, los intereses de demora se calcularán hasta el 22 de octubre de 2025.
- Por lo que se refiere a la liquidación derivada del acta de disconformidad, el enunciado indica que el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad se notifica el 3 de enero de 2026, por lo que los intereses de demora se calcularán hasta la fecha en que se haya dictado el referido acuerdo de liquidación.

Respecto a la actuación de la Inspección tras la contestación de Países Bajos, la liquidación derivada del acta de disconformidad tiene carácter provisional, de conformidad con lo establecido en el artículo 190.3 b) del RGAT (al no haberse podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración, dado que no se había recibido respuesta de la autoridad neerlandesa).

De conformidad con lo establecido en el artículo 190.6 de la LGT la Inspección, después de recibir la contestación de Países Bajos, podrá efectuar una nueva regularización en relación con el préstamo recibido en 2020 de una entidad neerlandesa, por importe de 1.000.000 de euros, el cual ha generado unos gastos financieros de 50.000 euros.

La nueva regularización consistirá en incrementar la base imponible declarada del IS del periodo impositivo 2020 en 50.000 euros, como consecuencia de la no deducibilidad de los gastos financieros derivados del préstamo concedido por una entidad neerlandesa, dado que la contestación al requerimiento de información dispone que no consta que el préstamo fuera declarado por la entidad que lo concede ni está acreditada ninguna salida ni entrada de dinero con ese motivo.

## **Supuesto 6**

---

### **Enunciado**

La sociedad Comunica-Te, SLU es una entidad dedicada a la gestión de redes sociales que es objeto de transmisión por sus titulares a doña Natalia Gómez Pérez, quien continúa con la actividad de la misma.

Con anterioridad a su transmisión, la entidad Comunica-Te, SLU tenía las siguientes deudas pendientes con la Administración tributaria:

- Liquidación provisional derivada de un procedimiento de comprobación e investigación respecto al IS del ejercicio 2022 por importe de 100.000 euros, respecto a la que se ha producido el vencimiento del plazo voluntario de pago.
- Sanción por importe de 7.000 euros, tras la aplicación de la reducción por conformidad que establece el artículo 188 de la LGT.

Antes de la adquisición de la entidad, doña Natalia no ha solicitado a la Administración tributaria el certificado de deudas de la entidad Comunica-Te, SLU.

Se pide:

- 16.** Identifique la trascendencia, desde el punto de vista tributario, que la adquisición de la entidad Comunica-Te, SLU tiene para su nueva titular, doña Natalia Gómez Pérez, respecto a las deudas tributarias previas a la adquisición de la misma.
- 17.** En relación con el certificado de deudas al que hace referencia el enunciado:
  - Requisitos para solicitarlo.
  - Plazo de emisión y efectos de su incumplimiento.
  - Contenido de la certificación.
  - Efectos de la certificación.
- 18.** Señale cuál es, en su caso, el procedimiento que debería seguir la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas de la entidad Comunica-Te a doña Natalia, el plazo de pago que debe concederle y los efectos que tiene la conformidad a la sanción prestada por Comunica-Te.

## Solución

### Pregunta 16

Natalia Gómez Pérez podría incurrir en el supuesto de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 42.1 c) de la LGT, que dispone que serán responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad

o ejercicio de explotaciones o actividades económicas por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio.

A estos efectos, el artículo 175.2 de la LGT establece que el que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el artículo 42.1 c) de la LGT tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio.

Además, el artículo 125.4 del RGR establece que, cuando no se haya solicitado la certificación, la responsabilidad alcanzará a las deudas y responsabilidades liquidadas o pendientes de liquidación y a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Dado que el enunciado indica que, antes de la adquisición de la entidad, doña Natalia no ha solicitado a la Administración tributaria el certificado de deudas de la entidad Comunica-Te, SLU, la responsabilidad alcanzará tanto a la liquidación provisional correspondiente al IS del ejercicio 2022 (cuyo importe asciende a 100.000 euros) como a la sanción impuesta por importe de 7.000 euros.

## Pregunta 17

En cuanto a los requisitos para solicitarlo, el artículo 175.2 de la LGT establece que puede solicitarlo quien pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas, y se debe contar con la previa conformidad del titular actual.

En cuanto al plazo de emisión y los efectos de su incumplimiento, el artículo 175.2 de la LGT dispone que la Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de 3 meses desde la solicitud. Si el certificado no se facilitara en dicho plazo, el solicitante quedaría exento de la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 42.1 c) de la LGT.

Por lo que se refiere al contenido de la certificación, el artículo 125 del RGR dispone que el certificado de deudas por adquisición de explotaciones o actividades económicas deberá contener el nombre y apellidos o razón social o denominación completa del obligado tributario titular de la explotación o actividad económica y una relación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio, con indicación de la cuantía de cada una de ellas. En esta certificación no podrán incluirse referencias a obligaciones tributarias o sanciones que no estén liquidadas en el momento de la expedición de la certificación.

En cuanto a los efectos de la certificación, el artículo 175.2 de la LGT establece que la responsabilidad del adquirente quedará limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma.

## Pregunta 18

Por lo que se refiere al procedimiento que seguir para exigir el pago de las deudas del deudor principal, el artículo 175 de la LGT regula el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria disponiendo dicho artículo que, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

En cuanto al plazo de pago que debe concederse al responsable, el artículo 174.6 de la LGT establece que el plazo concedido al responsable para efectuar el pago en periodo voluntario será el establecido en el artículo 62.2 de la LGT.

Por lo que se refiere a los efectos que tiene la conformidad a la sanción prestada por el deudor principal, el artículo 41.4 de la LGT dispone que, en los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1 b) de la LGT, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.

La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1 b) de la LGT. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.

## **Supuesto 7**

---

### **Enunciado**

El Equipo 01 de la Dependencia Regional de Inspección de Aragón, ha realizado actuaciones inspectoras a la entidad Mágina Infinita, SLU y a su socio y administrador único, don Emilio Mágina.

Como resultado de dichas actuaciones, la entidad Mágina Infinita, SLU es deudora frente a la Hacienda pública por los siguientes conceptos tributarios:



| Concepto                    | Importe | Fecha notificación |
|-----------------------------|---------|--------------------|
| IS 2022                     | 40.000  | 06-02-2025         |
| Sanción IS 2022             | 15.000  | 06-02-2025         |
| IVA 1T 2022/4T 2022         | 30.000  | 06-02-2025         |
| Sanción IVA 1T 2022/4T 2022 | 20.000  | 06-02-2025         |

Por su parte, don Emilio Mágina adeuda las siguientes cantidades:

| Concepto          | Importe | Fecha notificación |
|-------------------|---------|--------------------|
| IRPF 2022         | 30.000  | 06-02-2025         |
| Sanción IRPF 2022 | 15.000  | 06-02-2025         |

Con fecha 4 de marzo de 2025, la sociedad interpone reclamación económico-administrativa contra las cuatro liquidaciones pendientes. Sin embargo, solo solicita suspensión y aporta aval para suspender la ejecución de la deuda derivada del IS 2022. El importe garantizado en el aval aportado se considera suficiente.

El 24 de marzo de 2025, sin haber recibido notificación alguna de la Agencia Tributaria, utilizando las cartas de pago incluidas en la notificación de 6 de febrero, la entidad procede al abono de la cantidad adeudada por el concepto de IVA 1T 2022/4T 2022 por importe de 30.000 euros.

Por dificultades de tesorería, no realiza el ingreso de la sanción. La entidad recibe el día 30 de abril de 2025 notificación de la providencia de apremio de la deuda citada, procediendo al ingreso de la cantidad requerida con fecha 26 de mayo de 2025.

Con fecha 15 de marzo de 2025, don Emilio, ante dificultades transitorias de tesorería, solicita fraccionamiento del pago de las dos deudas anteriores sin aportar garantía alguna. El acuerdo del fraccionamiento de pago se notifica con fecha 20 de marzo de 2025, fijándose pagos mensuales de 1.000 euros, a pagar los días 5 de cada mes, siendo el primero de ellos el 5 de abril de 2025.

El día 15 de abril de 2025, se acuerda devolución correspondiente al IRPF 2024, por importe de 3.000 euros, que se aplica al pago de las cantidades aplazadas sin ninguna actuación adicional del obligado tributario.

Llegado vencimiento de 5 de mayo, don Emilio no tiene fondos suficientes en su cuenta bancaria para atender el pago domiciliado, por importe total, plazo más intereses, de 1.010 euros. En fecha 28 de mayo, se le notifica el inicio del procedimiento de apremio del plazo incumplido, que no es atendido en periodo ejecutivo.

Se pide:

- 19.** Indicar el órgano ante el cual, de acuerdo con la LGT, han de interponerse las correspondientes reclamaciones económico-administrativas y solicitudes de suspensión. Se deberá hacer mención igualmente de la forma en la que está obligado el reclamante a la interposición de la reclamación y la causa que lo justifica.

En relación con la ejecución de las deudas de la entidad Máxima Infinita, SLU, indicar razonadamente los efectos que, para cada una de ellas, tiene la interposición de la reclamación económico-administrativa y la solicitud de suspensión presentada.

En cuanto al aval aportado, indicar el importe y los conceptos incluidos para que el órgano competente lo haya considerado como suficiente.

- 20.** Con respecto al pago de la cantidad adeudada por concepto de IVA 1T 2022/4T 2022, indicar cuándo se inicia el periodo ejecutivo y qué tipo de recargo procede liquidar en este supuesto. Deberá indicar igualmente si procede liquidar intereses de demora.

En cuanto a la sanción del IVA, indicar cuándo se inicia el procedimiento de apremio, qué tipo de recargo procede aplicar en este supuesto y por qué. Indicar, asimismo, si procede liquidar intereses de demora.

- 21.** Indicar la razón por la que se dispensa a don Emilio de la necesidad de aportar garantías, así como el periodo por el que se liquidarán intereses de demora en el primer plazo de 1.000 euros fijado para el día 5 de abril de 2025.

En cuanto a la devolución acordada a favor de don Emilio, señalar por qué se aplica de forma directa a la cancelación parcial de las deudas fraccionadas.

Señalar el importe sobre el que se dicta la providencia de apremio, que se notifica el 28 de mayo, y los efectos que tiene para el fraccionamiento concedido la falta de pago en periodo ejecutivo de la fracción incumplida. Indicar el importe por el que se dictará la segunda providencia de apremio, así como el periodo por el que se liquidarán los intereses de demora.

## Solución

### Pregunta 19

De conformidad con lo establecido en el artículo 235.3 de la LGT, el escrito de interposición de las correspondientes reclamaciones económico-administrativas se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente.

Por lo que se refiere a la forma en la que está obligado el reclamante a la interposición de la reclamación y la causa que lo justifica, el artículo 235.5 de la LGT establece que la interposición de la reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.

En el caso que nos ocupa, dado que Mágina Infinita, SLU está obligada a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones, deberá interponer las correspondientes reclamaciones económico-administrativas a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable.

Por lo que se refiere al órgano ante el cual han de interponerse las correspondientes solicitudes de suspensión, el artículo 40 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), establece que la suspensión podrá solicitarse al interponer la reclamación económico-administrativa o en un momento posterior ante el órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, que la remitirá al órgano competente para resolver dicha solicitud.

Por lo que se refiere a la liquidación correspondiente al IS 2022, la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado, tal y como establece el artículo 233.1 de la LGT, dado que el enunciado indica que el aval aportado se considera suficiente.

Por lo que se refiere a la liquidación correspondiente al IVA 1T 2022/4T 2022, la entidad interpone reclamación económico-administrativa en tiempo y forma, pero no solicita la suspensión de la ejecución de la misma, por lo que la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, tal y como establece el artículo 39.1 del RGRVA.

Por lo que se refiere a las sanciones correspondientes al IS 2022 y al IVA 1T 2022/4T 2022, la entidad interpone reclamación económico-administrativa en tiempo y forma contra las mismas, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 233.1 de la LGT, la

ejecución de estas quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de la LGT.

En cuanto al aval aportado, de conformidad con lo establecido en el artículo 233.1 de la LGT, para que el órgano competente haya considerado como suficiente el aval aportado el mismo deberá garantizar el importe del acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía.

## Pregunta 20

El artículo 161.1 a) de la LGT dispone que el periodo ejecutivo se inicia, en el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de la LGT.

Por otra parte, el artículo 161.4 de la LGT establece que el inicio del periodo ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del periodo ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de la LGT y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Dado que la notificación de la liquidación correspondiente al IVA del periodo 1T 2022/4T 2022 se efectuó en fecha 6 de febrero de 2025, el plazo de ingreso al que se refiere el artículo 62.2 de la LGT finalizó el 20 de marzo de 2025, iniciándose el periodo ejecutivo el día siguiente, es decir, el 21 de marzo de 2025.

El artículo 28 de la LGT establece que los recargos del periodo ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario. Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario.

El recargo ejecutivo será del 5 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

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

El recargo de apremio ordinario será del 20 % y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los párrafos anteriores.

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

El enunciado indica que en fecha 24 de marzo de 2025, sin haber recibido notificación alguna de la Agencia Tributaria, utilizando las cartas de pago incluidas en la notificación de 6 de febrero de 2025, la entidad procede al abono de la cantidad adeudada por el concepto de IVA 1T 2022/4T 2022 por importe de 30.000 euros. Por tanto, corresponderá exigir el recargo ejecutivo del 5 %, pero no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

En cuanto a la sanción de IVA, el artículo 212.3 a) de la LGT dispone que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

- a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.
- b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

El artículo 161.2 de la LGT establece que la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del periodo ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

Dado que la notificación de la sanción se produjo el 6 de febrero de 2025, el plazo de un mes para la interposición de la reclamación económico-administrativa finalizó el 6 de marzo de 2025.

Puesto que la interposición de la reclamación económico-administrativa se produjo el 4 de marzo de 2025, dentro del plazo establecido, la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. Además, no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

## Pregunta 21

La razón por la que se dispensa a don Emilio de la necesidad de aportar garantías es porque las deudas tributarias son de cuantía inferior a la que se fija en la normativa tributaria,

tal y como establece el artículo 82.2 a) de la LGT. A estos efectos, la Orden ministerial HFP/311/2023, de 28 de marzo, establece en 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento.

Por lo que se refiere al periodo por el que se liquidarán intereses de demora en el primer plazo de 1.000 euros fijado para el día 5 de abril de 2025, el artículo 53.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR), dispone que, por cada fracción de deuda se computarán los intereses devengados desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido. Los intereses devengados por cada fracción deberán pagarse junto con dicha fracción en el plazo correspondiente.

Por lo tanto, los intereses de demora se liquidarán por el periodo de tiempo comprendido entre el 21 de marzo de 2025 y el 5 de abril de 2025.

En cuanto a la devolución acordada a favor de don Emilio, el artículo 52.2 del RGR dispone que en la resolución de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos podrán establecerse las condiciones que se estimen oportunas para asegurar el pago efectivo en el plazo más breve posible y para garantizar la preferencia de la deuda aplazada o fraccionada, así como el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del solicitante.

En particular, podrán establecerse condiciones por las que se afecten al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento los pagos que la Hacienda pública deba realizar al obligado durante la vigencia del acuerdo, en cuantía que no perjudique a la viabilidad económica o continuidad de la actividad. A tal efecto, se entenderá, en los supuestos de concesión de aplazamientos o fraccionamientos concedidos con dispensa total o parcial de garantías, que desde el momento de la resolución se formula la oportuna solicitud de compensación para que surta sus efectos en cuanto concurren créditos y débitos, aun cuando ello pueda suponer vencimientos anticipados de los plazos y sin perjuicio de los nuevos cálculos de intereses de demora que resulten procedentes.

Por otro lado, el artículo 54 del RGR regula las actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos y fraccionamientos señalando que, si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se procederá respecto de dicha fracción incumplida a iniciar el procedimiento de apremio. Se exigirá el importe de dicha fracción, 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.

Por tanto, el importe sobre el que se dictará la providencia de apremio que se notifica el 28 de mayo incluirá el importe de la fracción incumplida (1.010 euros), 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 (es decir, los intereses



de demora comprendidos entre el 21 de marzo de 2025 y el 5 de mayo de 2025), así como el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

En caso de falta de pago en periodo ejecutivo de la fracción incumplida, tal y como establece el artículo 54.2 b) del RGR, se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán 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 de pago de la fracción incumplida.

## Supuesto 8 (tipo test)

### Enunciado

La sociedad Deudora, SL, con domicilio fiscal y social en Barcelona y obligada a recibir sus notificaciones a través de la dirección electrónica habilitada única (DEHú), tiene deudas pendientes en periodo ejecutivo cuya gestión recaudatoria le corresponde a la Agencia Tributaria estatal por importe de 100.00 euros. Por ello, fue declarada como deudor fallido en marzo del año 2024.

Según se refleja desde su escritura de constitución, la sociedad consta con los siguientes partícipes:

- Don X, que posee el 70 % de las participaciones de la entidad. Es, asimismo, administrador único de la sociedad, según consta debidamente inscrito en el Registro Mercantil de Barcelona.
- Don Y, que consta como titular del 30 % de las participaciones de la entidad.

A las citadas deudas hay que añadir una nueva deuda derivada del acuerdo de liquidación provisional como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada por el IVA correspondiente al cuarto trimestre de 2023, liquidación provisional con resultado a ingresar de 10.000 euros (cuota e intereses de demora).

La notificación del acuerdo de liquidación provisional se puso a disposición de la entidad en la DEHú el día 5 de febrero de 2025, si bien no accedió a la misma hasta el día 13 de febrero de 2025.

Finalizado el plazo voluntario de ingreso sin que la entidad procediese al pago de esta última deuda, y sin que se haya solicitado aplazamiento, fraccionamiento o compensación

alguna, el día 4 de abril de 2025 se ha procedido a la notificación de la oportuna providencia en la que se comunica el inicio del procedimiento de apremio de la citada deuda.

Al no haberse realizado el pago de la deuda en el plazo legalmente establecido, la unidad de recaudación ha acordado medidas cautelares consistentes en la anotación preventiva de embargo de bienes inmuebles que constan de titularidad de la sociedad, habida cuenta de la existencia motivada de indicios de posible ocultación patrimonial.

El día 24 de abril la sociedad presenta recurso de reposición contra la providencia de apremio, recurso de reposición en el cual la entidad alega, por una parte, falta de notificación de la liquidación provisional practicada por los órganos de gestión y, por otra, que en el procedimiento de comprobación no se han tenido en cuenta determinadas facturas. La entidad no aporta garantía alguna.

Por otra parte, en noviembre del año 2024, la Agencia Tributaria declara la responsabilidad de don X, de conformidad con lo establecido en el artículo 42 de la LGT, como causante o colaborador activo de la realización de diversas infracciones tributarias firmes, sin que contra el citado acuerdo se haya presentado recurso o reclamación alguna.

Asimismo, se tiene conocimiento de que don X consta como director de ventas de la sociedad Nueva Deudora, SL, por la que percibe un salario mensual líquido (prorrateadas las pagas extras) de 3.000 euros.

Se pide:

1. En relación con la deuda tributaria por importe de 10.000 euros derivada de la liquidación provisional por el IVA relativa al cuarto trimestre de 2023, cuya notificación se realizó el día 13 de febrero de 2025 y en la que la providencia de apremio fue notificada el 4 de abril, ¿cuál sería el importe total a ingresar por esta deuda, en el supuesto de que la sociedad Deudora, SL efectuara el pago el 10 de mayo de 2025, incluyendo los recargos e intereses de demora que pudieran corresponder?
  - a) 11.000 euros (10.000 euros de deuda + 1.000 euros de recargo del 10 %).
  - b) 11.000 euros (10.000 euros de deuda + 1.000 euros de recargo del 10 %) más intereses de demora calculados desde el día siguiente al fin del plazo voluntario de ingreso hasta el 10 de mayo de 2025.
  - c) 12.000 euros (10.000 euros de deuda + 2.000 euros de recargo del 20 %) más intereses de demora calculados desde el día siguiente al fin del plazo voluntario de ingreso hasta el 10 de mayo de 2025.

- d) 12.000 euros (10.000 euros de deuda + 2.000 euros de recargo del 20 %) más intereses de demora calculados desde el día siguiente al fin del plazo de ingreso derivado de la providencia de apremio hasta el 10 de mayo de 2025.
2. Teniendo en cuenta que la notificación del acuerdo de liquidación provisional por el IVA se realizó el 13 de febrero de 2025 y considerando que la providencia de apremio fue notificada el 4 de abril, y que el recurso de reposición contra la providencia de apremio fue presentado el 24 de abril, ¿qué efecto tiene la presentación de este recurso sobre el procedimiento de apremio teniendo en cuenta lo alegado por la sociedad?
- a) La presentación del recurso de reposición, si bien no tiene efecto suspensivo, pues no se ha aportado garantía alguna, supone en todo caso el levantamiento de las medidas cautelares de embargo de bienes inmuebles acordadas por la Administración hasta la resolución del mismo.
- b) Toda vez que la notificación de la liquidación provisional se ha realizado erróneamente, procede la suspensión automática del procedimiento de apremio, así como de las medidas cautelares de embargo sin necesidad de la aportación de garantía alguna.
- c) Las medidas cautelares de anotación preventiva de embargo, al haberse adoptado por indicios de ocultación patrimonial, se mantendrán y el recurso de reposición no tiene efectos suspensivos sobre ellas ni sobre el procedimiento de apremio, salvo que se solicite expresamente y se aporten garantías suficientes.
- d) El recurso de reposición presentado el 24 de abril no tiene efecto suspensivo alguno, ya que se presentó fuera del plazo voluntario de ingreso de la deuda, lo que valida la providencia de apremio y las medidas cautelares. La suspensión debió solicitarse mediante recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación provisional.
3. ¿Cuál es el importe embargable mensualmente del salario líquido del don X suponiendo, a los efectos de la resolución de este supuesto, que el salario mínimo interprofesional mensual fuese de 1.000 euros?
- a) El importe de 800 euros.
- b) El importe de 600 euros.
- c) El importe de 1.000 euros.
- d) El importe de 1.400 euros.

## Solución

### Pregunta 1

c) 12.000 euros (10.000 euros de deuda + 2.000 euros de recargo del 20 %) más intereses de demora calculados desde el día siguiente al fin del plazo voluntario de ingreso hasta el 10 de mayo de 2025.

### Justificación

El artículo 161.1 a) de la LGT dispone que el periodo ejecutivo se inicia, en el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de la LGT.

Por otra parte, el artículo 161.4 de la LGT establece que el inicio del periodo ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del periodo ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de la LGT y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Dado que la notificación de la liquidación provisional correspondiente al IVA del periodo 4T 2023 se efectuó el 13 de febrero de 2025, el plazo de ingreso al que se refiere el artículo 62.2 de la LGT finalizó el 20 de marzo de 2025, iniciándose el periodo ejecutivo el día siguiente, es decir, el 21 de marzo de 2025.

El artículo 28 de la LGT establece que los recargos del periodo ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario. Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario.

El recargo ejecutivo será del 5 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

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

El recargo de apremio ordinario será del 20 % y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los párrafos anteriores.

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

El enunciado indica que la providencia de apremio fue notificada en fecha 4 de abril de 2025, por lo que el plazo de pago al que se refiere el artículo 62.5 de la LGT finalizó el 20 de abril de 2025. En caso de que la entidad Deudora, SL efectuara el pago el 10 de mayo de 2025 (incluyendo los recargos e intereses de demora que pudieran corresponder), una vez finalizado el plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas, correspondería exigir el recargo de apremio ordinario del 20 %, así como los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo, tal y como dispone el artículo 28 de la LGT.

## Pregunta 2

c) Las medidas cautelares de anotación preventiva de embargo, al haberse adoptado por indicios de ocultación patrimonial, se mantendrán y el recurso de reposición no tiene efectos suspensivos sobre ellas ni sobre el procedimiento de apremio, salvo que se solicite expresamente y se aporten garantías suficientes.

## Justificación

El artículo 25.1 del RGRVA dispone que la mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

No obstante, a solicitud del interesado, se suspenderá la ejecución del acto impugnado cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 224.2 de la LGT.

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.

## Pregunta 3

a) El importe de 800 euros.

## Justificación

El artículo 169.5 de la LGT establece que no se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presume que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

El artículo 607 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil, regula el embargo de sueldos y pensiones disponiendo que es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.

Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala:

- 1.º Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 %.
- 2.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50 %.
- 3.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60 %.
- 4.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75 %.
- 5.º Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90 %.

Teniendo en cuenta que el salario mensual líquido (prorrataadas las pagas extras) de don X es de 3.000 euros, y suponiendo que el salario mínimo interprofesional mensual fuese de 1.000 euros, el importe embargable mensualmente del salario líquido del don X ascenderá a 800 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

|                                                           |              |
|-----------------------------------------------------------|--------------|
| Hasta 1.000 € (inembargable)                              | 0 €          |
| Entre 1.000 € y 2.000 € ( $1.000 \text{ €} \times 30\%$ ) | 300 €        |
| Entre 2.000 € y 3.000 € ( $1.000 \text{ €} \times 50\%$ ) | 500 €        |
| <b>Importe embargable</b>                                 | <b>800 €</b> |

## Supuesto 9 (tipo test)

### Enunciado

Con fecha 6 de septiembre de 2024, se han iniciado actuaciones inspectoras mediante personación en la sede de la actividad económica de la entidad Sonrisa Perfecta, SL. Se trata de un centro médico donde se prestan servicios tanto de estomatología y odontología como de medicina estética.

El procedimiento inspector incluye la comprobación del IS, ejercicios 2022 y 2023, y el IVA periodos 1T 2022 a 4T 2023. Las autoliquidaciones que por estos conceptos fueron presentadas por la sociedad tienen resultado a ingresar.

Personada la inspección en las instalaciones de la entidad, don Francisco, administrador de la sociedad, accede a que la Inspección proceda a la copia de los archivos informáticos existentes en el ordenador de la entrada a la clínica, donde se centraliza la gestión administrativa.

Analizados los datos copiados en la visita, se comprueba que el rendimiento neto por cada una de las actividades supera al declarado en 50.000 euros para cada una de ellas.

En el cálculo de los citados rendimientos netos, se han incluido ingresos que no están contabilizados y, en el caso de la estética, no habían sido incluidos en el libro-registro de facturas emitidas en el IVA.

Las facturas de los servicios estéticos descubiertas por la Inspección y no contabilizadas ni anotadas en el libro-registro del IVA tiene una incidencia que supera el 50 % de la cuota regularizada en cada uno de los periodos del IVA comprobados.

En diligencia de 4 de marzo de 2025, por la que se pone de manifiesto el expediente, el compareciente manifiesta:

- a) Que está de acuerdo con el rendimiento neto calculado en el caso de la actividad de odontología.
- b) Que, en cuanto a la actividad de estética, los ingresos que aparecen anotados en su programa de gestión, y que la Inspección considera como no contabilizados ni declarados a efectos del IVA, se deben a un error del sistema que arrastra servicios prestados en ejercicios prescritos.

Las actas se firman el 4 de abril de 2025. Con fecha 30 de mayo se notifican los acuerdos de liquidación del inspector jefe confirmando las propuestas de liquidación contenidas en las actas.

Se pide:

- 4. En cuanto al tipo de actas que se suscribirán en el procedimiento inspector de Sonrisa Perfecta, SL, señalar cuál es la opción correcta:
  - a) Se firmarán exclusivamente dos actas de disconformidad, una por el concepto del IVA y otra por el concepto del IS.

- b) Se firmarán dos actas por el concepto del IS: un acta de conformidad a cuenta y un acta de disconformidad que incluirá todos los elementos regularizados, de la que se descontará la cuota regularizada en el acta de conformidad.
  - c) Se firmarán dos actas por el concepto del IVA: un acta de conformidad a cuenta y un acta de disconformidad que incluirá todos los elementos regularizados, de la que se descontará la cuota regularizada en el acta de conformidad.
  - d) Tanto en el IVA como en el IS se firmarán tanto actas de conformidad a cuenta como actas de disconformidad. En las actas de disconformidad se incluirán todos los elementos regularizados y se descontará la cuota regularizada en la respectiva acta de conformidad.
5. El interesado decide impugnar el resultado del procedimiento inspector. Indique cuál de estas opciones es la correcta:
- a) Podrán ser objeto de recurso de reposición tanto las actas como los acuerdos de liquidación dictados en el procedimiento, que deberán ser interpuestos en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la firma de las actas o la notificación de los acuerdos de liquidación.
  - b) Con carácter previo a la vía económico-administrativa, deberá el interesado, necesariamente, interponer recurso de reposición.
  - c) Contra las liquidaciones tributarias, el interesado podrá interponer tanto recurso de reposición como reclamación económico-administrativa, sin que puedan simultanearse.
  - d) El obligado tributario podrá revocar en cualquier momento la conformidad prestada mediante la impugnación del acta de inspección en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de su firma.
6. Respecto al procedimiento sancionador iniciado a la sociedad en el IVA por la infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT, indicar cuál de estas opciones es correcta:
- a) La base de la sanción será la cuantía no ingresada en cada uno de los periodos y se sancionará con multa proporcional del 50 % en todo caso.
  - b) La base de la sanción será la cuantía no ingresada en cada uno de los periodos, se sancionará con multa proporcional del 50 % y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda pública.



- c) La infracción tributaria cometida es leve, ya que, aunque la base de la sanción supera los 3.000 euros, no existe ocultación.
- d) La infracción tributaria cometida es muy grave, al haberse apreciado la utilización de medios fraudulentos.

## Solución

### Pregunta 4

b) Se firmarán dos actas por el concepto del IS: un acta de conformidad a cuenta y un acta de disconformidad que incluirá todos los elementos regularizados, de la que se descontará la cuota regularizada en el acta de conformidad.

#### Justificación

El artículo 187.2 a) del RGAT establece que, cuando el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas y de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

- 1.º Un acta de conformidad, que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.
- 2.º Un acta de disconformidad, que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.

### Pregunta 5

c) Contra las liquidaciones tributarias, el interesado podrá interponer tanto recurso de reposición como reclamación económico-administrativa, sin que puedan simultanearse.

#### Justificación

El artículo 227 regula los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa disponiendo en el apartado 2 que, en materia de aplicación de los tributos son reclamables, entre otros, las liquidaciones provisionales o definitivas.

Por otra parte, el artículo 222 de la LGT establece que los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición.

El recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa.

## Pregunta 6

d) La infracción tributaria cometida es muy grave, al haberse apreciado la utilización de medios fraudulentos.

### Justificación

El artículo 191.4 de la LGT establece que la infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

De conformidad con lo establecido en el artículo 184.3 a) de la LGT, se consideran medios fraudulentos las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, considerándose como tales, entre otras, la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas, de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 % del importe de la base de la sanción.

## Supuesto 10 (tipo test)

---

### Enunciado

La sociedad La Huerta del Futuro, SLU se dedica a la investigación, producción y venta de semillas hortícolas.

En el desarrollo de su actividad la entidad invierte en actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica para el desarrollo de nuevas variedades de semillas más resistentes y productivas.

Con fecha 15 de octubre de 2024 recibe un requerimiento de los órganos de gestión tributaria, que inicia un procedimiento de comprobación limitada, para justificar los importes consignados en la autoliquidación del IS del ejercicio 2022 en concepto de deducción por investigación y desarrollo generada en dicho ejercicio. El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de los importes declarados en concepto de deducción por investigación y desarrollo generada en el ejercicio 2022.

Al preparar la documentación para atender el requerimiento, el administrador de la entidad advierte que se ha producido un error en la autoliquidación presentada, al no haber consignado en la misma la deducción por creación de empleo para personas con discapacidad generada en dicho ejercicio.

Una vez finalizado el procedimiento, la entidad revisa su autoliquidación del ejercicio 2023 y se da cuenta de que el importe consignado en concepto de deducción por innovación tecnológica es incorrecto. La entidad había declarado un importe de 2.000 euros de deducción, siendo el importe correcto 2.500 euros. Esta deducción no fue aplicada en la autoliquidación del ejercicio 2023.

Se pide:

7. Señale qué podría hacer la entidad La Huerta del Futuro, SLU para corregir el error detectado en relación con la deducción por creación de empleo para personas con discapacidad generada en el ejercicio 2022:
  - a) Instar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2022.
  - b) Alegar el error detectado en respuesta al requerimiento del procedimiento de comprobación limitada.
  - c) No puede hacer nada al estarse tramitando un procedimiento de comprobación limitada respecto al mismo ejercicio.
  - d) Consignar el importe de la deducción por creación de empleo para personas con discapacidad correspondiente al ejercicio 2022 en la siguiente autoliquidación del IS que presente.
  
8. ¿Pueden los órganos de gestión tributaria ampliar el alcance del procedimiento de comprobación limitada incoado a la entidad La Huerta del Futuro, SLU?
  - a) Solo si el obligado tributario solicita que la comprobación limitada tenga alcance general.
  - b) Sí, en cualquier momento, siempre que se notifique al obligado tributario.

- c) Sí, siempre que la ampliación se realice con anterioridad al trámite de alegaciones y se notifique al obligado tributario.
  - d) Sí, salvo que el procedimiento se inicie con la propuesta de liquidación, no siendo necesario notificar la ampliación al obligado tributario.
9. En relación con la autoliquidación del ejercicio 2023, indique cómo debe proceder la entidad para modificar el importe de la deducción por innovación tecnológica declarada de forma incorrecta:
- a) Presentar una autoliquidación complementaria del ejercicio 2023.
  - b) Corregir el importe de la deducción en la autoliquidación del ejercicio 2024.
  - c) Presentar una autoliquidación rectificativa del ejercicio 2023.
  - d) Instar el procedimiento para la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2023.

## Solución

### Pregunta 7

b) Alegar el error detectado en respuesta al requerimiento del procedimiento de comprobación limitada.

### Justificación

El artículo 126.2, segundo párrafo, del RGAT establece que el obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

### Pregunta 8

c) Sí, siempre que la ampliación se realice con anterioridad al trámite de alegaciones y se notifique al obligado tributario.



## Justificación

El artículo 164 del RGAT regula la tramitación del procedimiento de comprobación limitada disponiendo en el apartado 1 que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario.

## Pregunta 9

- d) Instar el procedimiento para la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2023.

## Justificación

El artículo 120.3 de la LGT dispone que, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 120 de la LGT.