ISSN-e: 2792-8306

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 acceso libre).

Extracto

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico correspondiente al segundo ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública. (Convocatoria: Resolución de 20 de diciembre de 2024 [BOE de 28 de diciembre de 2024]. Sistema de acceso libre).

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: 05-11-2025

© Centro de Estudios Financieros (05-11-2025)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

Supuesto 1

Enunciado

Doña Ruth y don José, matrimonio casado en régimen económico-matrimonial de sociedad de gananciales, han residido durante todo el año 2024 en Madrid en una vivienda propiedad de ambos cónyuges.

En el hogar familiar, además de su hija Marta, nacida en el mes de abril de 2021, convive con el matrimonio el padre de doña Ruth, don Antonio, de 75 años, que tiene reconocida desde el año 1998 una discapacidad del 45 %. Don Antonio ha percibido en 2024 una pensión derivada de su jubilación por importe de 8.500 euros, sin que haya tenido en dicho año otro tipo de rentas.

Doña Ruth, con una discapacidad del 35 %, comenzó a trabajar como jefa de ventas para la entidad XX el 01-10-2023.

En el año 2024, las retribuciones de doña Ruth han sido de 40.000 euros, con unas retenciones de 10.000 euros y unos pagos al régimen general de la Seguridad Social de 3.500 euros. Igualmente, ha obtenido una retribución en especie valorada en 4.000, realizándose por su empresa un ingreso a cuenta de 1.000 euros, sin que el mismo haya sido repercutido a doña Ruth.

Doña Ruth ha abonado a su sindicato en 2024, en concepto de cuotas sindicales, 200 euros. Igualmente, derivada de una reclamación que varios trabajadores han realizado a su empresa por determinados reconocimientos salariales, ha abonado en este año la cantidad de 1.000 euros a su abogado.

En el año 2024, durante los meses de enero a agosto, doña Ruth ha abonado la cantidad de 50 euros mensuales (meses completos) a una guardería legalmente autorizada.

Don José es igualmente pleno propietario de una vivienda heredada de su madre en el año 2023, inmueble situado en un municipio de la Comunidad de Madrid. El inmueble tiene en 2024 un valor catastral de 120.000 euros, correspondiendo al valor del suelo 20.000 euros.

Dicho valor catastral fue objeto de revisión antes de 2012. El inmueble se valoró a efectos del ISD en 70.000 euros, incluyendo todos los gastos. No se encuentra situado en una zona declarada como tensionada.

El 01-07-2024, don José procedió a alquilar dicho inmueble como vivienda permanente a un compañero de trabajo de doña Ruth, percibiendo por dicho concepto la cantidad de 1.000 euros mensuales. Desde el mes de noviembre, pese a haberlo reclamado notarialmente, no ha recibido las mensualidades correspondientes a los meses de noviembre y diciembre.

Los gastos satisfechos en 2024 por don José en relación con este inmueble ascienden a 300 euros anuales en concepto de IBI, 600 euros de gastos de comunidad de propietarios (50 euros mensuales), así como 50 euros abonados al notario por la reclamación de las mensualidades no abonadas.

Don José es igualmente propietario de un pequeño olivar en su pueblo natal. En el año 2024 no ha tenido otros ingresos que la subvención recibida de la PAC (Política Agrícola Común) por importe de 1.000 euros. Don José consta de alta en su situación censal en el régimen de estimación objetiva.

Finalmente, doña Ruth y don José son propietarios al 50 % de un apartamento en la playa que fue adquirido por un importe de 150.000 euros en el año 2021, para lo cual se solicitó un préstamo por importe de 80.000, abonándose en el año 2024 una cuota mensual de 900 euros en concepto de amortización del préstamo y 100 euros de intereses.

Durante todo el año 2024, el apartamento ha estado a su plena disposición. El apartamento en el año 2024 tuvo un valor catastral de 100.000 euros, sin que el mismo se haya revisado en los últimos 15 años.

Se pide:

1. Determinar de manera motivada cuál es la calificación fiscal de los distintos rendimientos fiscales que se describen, así como el cálculo de la base imponible de cada una de las rentas obtenidas por doña Ruth relativos al IRPF correspondientes al ejercicio 2024.
2. Determinar de manera motivada cuál es la calificación fiscal de los distintos rendimientos fiscales que se describen, así como el cálculo de la base imponible de cada una de las rentas obtenidas por don José, relativos al IRPF correspondientes al ejercicio 2024.
3. Analizar de manera motivada la posible aplicación de la deducción por maternidad y, en su caso, de la deducción de ascendientes con discapacidad y, si procediese su aplicación, efectúe el cálculo del importe aplicable en el IRPF correspondiente al ejercicio 2024 de quien corresponda, teniendo en cuenta que no se ha solicitado el posible abono anticipado y que, además, don Antonio no ha presentado declaración individual del citado impuesto por el ejercicio 2024.

Solución

Pregunta 1

Las rentas obtenidas por doña Ruth en relación con el IRPF correspondiente al ejercicio 2024 consisten en rendimientos del trabajo e imputación de rentas inmobiliarias.

El cálculo del rendimiento neto del trabajo de doña Ruth en el ejercicio 2024 es el siguiente:

	Rendimiento del trabajo
Rendimiento íntegro (40.000 + 5.000)	45.000 (1)
Gastos deducibles (3.500 + 200 + 300 + 2.000 + 3.500)	– 9.500 (2)
Rendimiento neto	35.500
Reducción artículo 20 de la LIRPF	0 (3)
Rendimiento neto reducido	**35.500**

(1) Procede computar como rendimiento íntegro las retribuciones dinerarias de 40.000 euros (art. 17.1 a) de la LIRPF), así como la retribución en especie, cuyo valor asciende a 4.000 euros (art. 43.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF –LIRPF–).

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 43.2 de la LIRPF, dado que los ingresos a cuenta no le han sido repercutidos a doña Ruth, deberemos adicionarlos, por lo que la valoración total de la renta en especie asciende a 5.000 euros (4.000 + 1.000).

(2) De conformidad con lo establecido en el artículo 19 de la LIRPF, son gastos fiscalmente deducibles las cotizaciones a la Seguridad Social (3.500 euros), la cuota satisfecha al sindicato (200 euros), los gastos de defensa jurídica (si bien su importe asciende a 1.000 euros, opera el límite de 300 euros), así como 2.000 euros en concepto de otros gastos distintos de los anteriores.

Además, tratándose de una persona con discapacidad que obtiene rendimientos del trabajo como trabajadora activa (el enunciado indica que doña Ruth tiene una discapacidad del 35 %), procede incrementar la cuantía del gasto deducible en 3.500 euros anuales.

(3) No procede aplicar la reducción del rendimiento neto del trabajo, establecida en el artículo 20 de la LIRPF, dado que el importe del rendimiento neto del trabajo es superior a 19.747,50 euros.

Por otra parte, el artículo 85 de la LIRPF regula el régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias disponiendo que, en el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario (TRLCI), aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

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

El enunciado indica que doña Ruth y don José son propietarios al 50 % de un apartamento en la playa que fue adquirido por un importe de 150.000 euros en el año 2021, habiendo estado durante todo el año 2024 a su plena disposición.

Dado que el apartamento en el año 2024 tiene un valor catastral de 100.000 euros, sin que el mismo se haya revisado en los últimos 15 años, la imputación de rentas inmobiliarias de doña Ruth ascenderá a 1.000 euros (100.000 € × 2 % × 50 %).

Pregunta 2

Las rentas obtenidas por don José en relación con el IRPF correspondiente al ejercicio 2024 consisten en imputación de rentas inmobiliarias, rendimientos de actividades económicas y rendimientos del capital inmobiliario.

El artículo 85 de la LIRPF regula el régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias disponiendo que, en el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del TRLCI, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

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

El enunciado indica que doña Ruth y don José son propietarios al 50 % de un apartamento en la playa que fue adquirido por un importe de 150.000 euros en el año 2021, habiendo estado durante todo el año 2024 a su plena disposición.

Dado que el apartamento en el año 2024 tiene un valor catastral de 100.000 euros, sin que el mismo se haya revisado en los últimos 15 años, la imputación de rentas inmobiliarias de don José ascenderá a 1.000 euros (100.000 € × 2 % × 50 %).

Por otra parte, el enunciado indica que don José es pleno propietario de una vivienda heredada de su madre en el año 2023, habiendo estado a su plena disposición hasta el 01-07-2024 (fecha en la que procede a alquilar dicho inmueble).

Dado que la vivienda tiene en 2024 un valor catastral de 120.000 euros y este fue objeto de revisión antes de 2012, la imputación de rentas inmobiliarias de don José ascenderá a 1.200 euros (120.000 € × 2 % × 6/12).

Por otra parte, don José ha obtenido rendimientos de actividades económicas en el ejercicio 2024, dado que el enunciado indica que es propietario de un pequeño olivar en su pueblo natal, constando de alta en su situación censal en el régimen de estimación objetiva.

Por lo que se refiere a su cálculo, el enunciado indica que en el año 2024 no ha tenido otros ingresos que la subvención recibida de la PAC por importe de 1.000 euros.

A estos efectos, la Orden ministerial HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrolla para el año 2024 el método de estimación objetiva del IRPF, dispone que el índice de rendimiento neto aplicable a los productos del olivo es 0,26, por lo que el rendimiento neto ascenderá a 260 euros (1.000 € × 0,26).

Por otra parte, la disposición adicional primera de la Orden ministerial HFP/1359/2023 establece que los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el método de estimación objetiva podrán reducir el rendimiento neto de módulos obtenido en 2024 en un 5 %.

Por tanto, el rendimiento neto reducido de la actividad económica ejercida por don José en el ejercicio 2024 ascenderá a 247 euros (260 € × 0,95).

Por último, el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario de don José en el ejercicio 2024 es el siguiente:

	Rendimiento del capital inmobiliario
Rendimiento íntegro	6.000 (1)
Gastos deducibles • Comunidad (50 € × 6): 300 • Reclamación mensualidades impagadas: 50 • IBI (300 € × 6/12): 150 • Amortización bien inmueble (0,03 × 100.000 € × 6/12): 1.500	– 2.000 (2)
Rendimiento neto	4.000
Reducción artículo 23.2 de la LIRPF	– 2.000 (3)
Rendimiento neto reducido	**2.000**

	Rendimiento del capital inmobiliario

◀

(1) Procede computar como rendimiento íntegro las mensualidades impagadas correspondientes a los meses de noviembre y diciembre de 2024, dado que el artículo 14.1 a) de la LIRPF establece que los rendimientos del capital se imputarán al periodo impositivo en el que sean exigibles por su perceptor.

(2) Tienen la consideración de gastos deducibles los establecidos en el artículo 23.1 de la LIRPF, es decir, los de comunidad, de reclamación de las mensualidades impagadas y el IBI.

También resulta deducible la amortización del bien inmueble en la parte que no exceda del resultado de aplicar el porcentaje del 3 % sobre el mayor valor entre el coste de adquisición satisfecho (70.000 euros) y el valor catastral (120.000 euros), sin incluir en el cómputo el valor del suelo.

No procede computar como gasto deducible las mensualidades impagadas correspondientes a los meses de noviembre y diciembre de 2024 al no haber transcurrido un plazo superior a seis meses entre la primera gestión de cobro y la finalización del periodo impositivo.

(3) De conformidad con lo establecido en el artículo 23.2 de la LIRPF, procede aplicar una reducción del rendimiento neto para el caso de arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda del 50 %.

Pregunta 3

Por lo que se refiere a la deducción por maternidad, el artículo 81 de la LIRPF dispone que las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF, que en el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, o que en dicho momento o en cualquier momento posterior estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad con un periodo mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados, podrán minorar la cuota diferencial del IRPF hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años hasta que el menor alcance los tres años de edad.

Esta deducción se calculará de forma proporcional al número de meses del periodo impositivo posteriores al momento en el que se cumplen los requisitos previstos en el artículo 81 de la LIRPF, en los que la mujer tenga derecho al mínimo por descendientes por ese menor de tres años, siempre que durante dichos meses no se perciba por ninguno de los progenitores en relación con dicho descendiente el complemento de ayuda para la infancia previsto en la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital.

Además, el importe de la deducción anteriormente establecida se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho hubiera satisfecho en el periodo impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

A estos efectos, se entenderán por gastos de custodia las cantidades satisfechas a guarderías y centros de Educación Infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos y no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de la LIRPF.

El incremento de la deducción se calculará de forma proporcional al número de meses en los que se cumplan de forma simultánea los requisitos a los que se refiere el artículo 81 de la LIRPF, y tendrá como límite el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho periodo a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo.

El enunciado indica que en el hogar familiar convive su hija Marta, nacida en el mes de abril de 2021, así como que doña Ruth comenzó a trabajar como jefa de ventas para la entidad XX el 01-10-2023, habiendo obtenido rendimientos del trabajo durante el ejercicio 2024, por lo que doña Ruth tiene derecho a aplicar la deducción por maternidad en 2024, ascendiendo su importe a 700 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

1 Importe deducción maternidad (100 € × 3 meses)	300
2 Incremento guardería (83,33 € × 8 meses)	666,66
Límite (50 × 8 meses)	400
Total importe deducción maternidad (1 + 2) (300 € + 400 €)	**700**

El artículo 81 de la LIRPF establece que la deducción se calculará de forma proporcional al número de meses del periodo impositivo posteriores al momento en el que se cumplen los requisitos previstos en el artículo 81 de la LIRPF, en los que la mujer tenga derecho al mínimo por descendientes por ese menor de tres años. Dado que Marta cumple los 3 años en el mes de abril de 2024, únicamente procede aplicar la deducción en los tres primeros meses de 2024.

El enunciado indica que, en el año 2024, durante los meses de enero a agosto, doña Ruth ha abonado la cantidad de 50 euros mensuales (meses completos) a una guardería legalmente autorizada, por lo que el límite del incremento de la deducción en concepto de gastos de guardería asciende a 400 euros.

Por lo que se refiere a la deducción por ascendiente con discapacidad a cargo, el artículo 81 bis de la LIRPF dispone que los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán aplicar una deducción en la cuota diferencial del impuesto, por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto en el artículo 59 de la LIRPF, de hasta 1.200 euros anuales.

Esta deducción se calculará de forma proporcional al número de meses en los que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el artículo 81 bis de la LIRPF, y

tendrá como límite las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades devengadas en cada periodo impositivo.

A efectos del cálculo de este límite, se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

El enunciado nos indica que doña Ruth comenzó a trabajar como jefa de ventas para la entidad XX el 01-10-2023, habiendo obtenido rendimientos del trabajo durante el ejercicio 2024.

Además, en el hogar familiar convive el padre de Doña Ruth, don Antonio, de 75 años, que tiene reconocida desde el año 1998 una discapacidad del 45 %.

Don Antonio ha percibido en 2024 una pensión derivada de su jubilación por importe de 8.500 euros, sin que haya tenido en dicho año otro tipo de renta. Por tanto, las rentas netas obtenidas por el padre de doña Ruth son inferiores a 8.000 euros, dado que para calcular el rendimiento neto del trabajo del padre de Ruth hay que deducir el gasto de 2.000 euros, en concepto de otros gastos, a que se refiere el artículo 19.2 f) de la LIRPF.

Dado que doña Ruth tiene derecho a aplicar el mínimo por ascendiente al que se refiere el artículo 59 de la LIRPF respecto de su padre Antonio, también podrá aplicar la deducción por ascendiente con discapacidad a cargo en 2024, ascendiendo su importe a 1.200 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Importe deducción (100 € × 12 meses)	1.200
Límite (cotizaciones a la Seguridad Social)	3.500
Total importe deducción	**1.200**

Supuesto 2

Enunciado

La entidad Hermanos González, SL, que se dedica a la compraventa de vehículos de turismo, presentó la autoliquidación modelo 200 relativa al IS del ejercicio 2023 el 22-07-2024. El resultado de dicha autoliquidación supuso un resultado a ingresar de 18.000 euros.

En fecha 28-02-2025, a través del Servicio de Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHú), la oficina gestora correspondiente a su domicilio fiscal puso a su disposición la notificación de un requerimiento en el que se comunica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en el cual se solicita que la entidad aporte la contabilidad relativa a dicho ejercicio 2023. En el alcance este se establece que la comprobación tendrá por objeto determinar que los gastos anotados en los libros contables coinciden con lo autoliquidado por la entidad.

La entidad procedió a acceder a la notificación en fecha 09-03-2025. En fecha 16-04-2025 se notifica propuesta de liquidación provisional y se da plazo para la presentación de las oportunas alegaciones. La entidad solicitó el día 17-04-2025 la ampliación de plazos legalmente establecida.

En fecha 12-09-2025, se procedió a poner a disposición en la DEHú el acuerdo de resolución con liquidación provisional en el cual se procede a ajustar el resultado contable, resultando una cuota tributaria a ingresar de 7.500 euros, junto con los correspondientes intereses de demora. La entidad procedió a acceder a dicha notificación el día 16 de septiembre. La entidad no realizó el ingreso de la deuda tributaria en el plazo correspondiente.

En fecha 19-01-2026 se notifica el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador derivado de la liquidación provisional por entender la Administración tributaria que se ha cometido una infracción tributaria y que concurren los elementos exigidos por la normativa en vigor para la imposición de la oportuna sanción.

Se pide:

4. Determínese, de manera razonada, si se consideran correctas las actuaciones realizadas por la oficina gestora correspondiente a su domicilio fiscal, así como de las notificaciones efectuadas. Analice los posibles medios de impugnación de la liquidación provisional, señalando los plazos para su interposición.

5. Calificación de la infracción tributaria resultante de la liquidación provisional, así como la determinación de la sanción aplicable, si procede.

Indíquese si se consideran correctos los plazos del procedimiento de sancionador, así como los plazos para resolver el expediente y los efectos y consecuencias de su impugnación en vía administrativa.

6. En relación con el pago de la deuda tributaria, indíquese cuáles son los plazos de ingreso tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, así como las consecuencias derivadas de la falta de ingreso en la fecha indicada y, en ese caso, el cálculo de los posibles recargos o intereses que aplicar.

Solución

Pregunta 4

En el requerimiento que inicia el procedimiento de comprobación limitada se solicita que la entidad aporte la contabilidad relativa al ejercicio 2023.

A estos efectos, el artículo 136.2 c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), dispone que, en este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

El examen de la contabilidad se limitará a constatar la coincidencia entre lo que figure en esta y la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.

Dado que el enunciado señala que la comprobación tendrá por objeto determinar que los gastos anotados en los libros contables coinciden con lo autoliquidado por la entidad, la actuación realizada por la correspondiente oficina gestora se estima correcta.

Por lo que se refiere al cumplimiento del plazo máximo de resolución del procedimiento, el artículo 104.1 de la LGT establece que el plazo máximo en el que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de seis meses.

Dado que la normativa reguladora del procedimiento de comprobación limitada no fija plazo máximo de resolución, este será de seis meses.

El enunciado indica que la entidad procedió a acceder a la notificación del requerimiento por el que se iniciaba el procedimiento de comprobación limitada en fecha 09-03-2025, por lo que el plazo máximo de resolución finalizó en fecha 09-09-2025.

No obstante lo anterior, por lo que se refiere a las circunstancias que pudiesen afectar al cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación limitada, cabe señalar que la concesión por la Administración de la ampliación del plazo para la presentación de alegaciones 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 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).

A estos efectos, el artículo 91 del RGAT dispone que el órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos, sin que se pueda conceder más de una ampliación del plazo respectivo.

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

a) Que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.

b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.

c) Que no se perjudiquen derechos de terceros.

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

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Por tanto, cabe concluir que el plazo máximo de duración de actuaciones debe entenderse cumplido al haberse realizado un intento de notificación del texto íntegro de la resolución dentro del plazo de seis meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada:

- Fecha inicio procedimiento: 09-03-2025.
- Fecha fin procedimiento: 12-09-2025.
- Fecha límite procedimiento (seis meses): 16-09-2025 (si bien el plazo máximo de resolución finalizaba inicialmente en fecha 09-09-2025, debemos añadir los cinco días de dilación por causa no imputable a la Administración tributaria, de conformidad con lo establecido en el art. 104 c) del RGAT, con lo que el plazo máximo de resolución finaliza en fecha 16-09-2025).

Por lo que se refiere a los medios de impugnación de la liquidación provisional, la entidad podrá interponer tanto recurso de reposición como reclamación económico-administrativa, sin que puedan simultanearse.

A estos efectos, el artículo 227 de la LGT 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.

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

Por su parte, el artículo 223.1 de la LGT establece que el plazo para la interposición del recurso de reposición será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en el que se produzcan los efectos del silencio administrativo.

Dado que el enunciado indica que la entidad accedió a la notificación del acuerdo de resolución con liquidación provisional en fecha 16-09-2025, el plazo para la interposición, tanto del recurso de reposición como de la reclamación económico-administrativa, será el comprendido entre el 17-09-2025 y el 16-10-2025.

Pregunta 5

Se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de la LGT o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la LGT.

En el caso que nos ocupa, la entidad ha dejado de ingresar 7.500 euros, siendo dicho importe la base de sanción.

Dado que el enunciado indica que la regularización obedece a la existencia de gastos autoliquidados superiores a los contabilizados, la infracción tributaria se calificará como muy grave, al apreciarse la utilización de medios fraudulentos (art. 184.3 de la LGT), y la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 % 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, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT.

El cálculo de la sanción es el siguiente:

Artículo aplicable	191.4 de la LGT
Base sanción	7.500 €
Calificación infracción	Muy grave
Porcentaje sanción	100
Incremento perjuicio económico	15 (1)
Total porcentaje sanción	115
Total sanción	**8.625 €**

(1) Cálculo perjuicio económico (art. 187.1 a) de la LGT): 7.500 €/25.500 € = 29,41 %. Incremento de 15 puntos porcentuales, dado que su importe está entre el 25 y el 50 %.

Por lo que se refiere a la corrección de los plazos del procedimiento sancionador, el artículo 209.2 de la LGT establece que los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

El enunciado indica que el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador se notifica en fecha 19-01-2026, mientras que la notificación del acuerdo de resolución con liquidación provisional se pone a disposición del obligado tributario en la sede electrónica de la Administración tributaria el 12-09-2025, accediendo a su contenido en fecha 16-09-2025.

Por tanto, cabe concluir que la oficina gestora ha cumplido con el plazo máximo de inicio del procedimiento sancionador al que se refiere el artículo 209.2 de la LGT.

En cuanto a los plazos para resolver el expediente, el artículo 211.2 de la LGT dispone que el procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo

de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución, serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de la LGT.

Por tanto, dado que el procedimiento sancionador se inició en fecha 19-01-2026, el plazo máximo de resolución de este finalizará en fecha 19-07-2026.

Por lo que se refiere a los efectos y consecuencias de su impugnación en vía administrativa, el artículo 212.3 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.

Pregunta 6

Por lo que se refiere a los plazos de ingreso en periodo voluntario, el artículo 62.2 de la LGT establece que, en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

El enunciado indica que la notificación del acuerdo de resolución con liquidación provisional se pone a disposición del obligado tributario en la sede electrónica de la Administración tributaria el 12-09-2025, accediendo a su contenido en fecha 16-09-2025.

Por tanto, dado de la notificación de la liquidación provisional se realizó en fecha 16-09-2025, el plazo de pago en periodo voluntario finalizará en fecha 05-11-2025.

Por lo que se refiere a los plazos de ingreso en periodo ejecutivo, el artículo 62.5 de la LGT establece que, una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Por lo que se refiere a las consecuencias derivadas de la falta de ingreso de la deuda tributaria en el plazo correspondiente, el artículo 161.4 de la LGT dispone 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.

A estos efectos, el artículo 26.2 d) de la LGT establece que el interés de demora se exigirá cuando se inicie el periodo ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de la LGT respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.

El artículo 26.5 de la LGT establece que el interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquel resulte exigible, incrementado en un 25 %, salvo que la ley de presupuestos generales del Estado establezca otro diferente.

El artículo 28 de la LGT dispone que los recargos del periodo ejecutivo se devengan con el inicio de dicho periodo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de la LGT, y 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 cinco por ciento 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 concurran las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

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.

Supuesto 3

Enunciado

La sociedad Paraíso Interior, SL, dedicada a la fabricación y exportación de cestas de mimbre, se constituye el 04-11-2020. La escritura fundacional recoge como domicilio social la ciudad de Madrid, en un inmueble propiedad del socio mayoritario, que este declara como vivienda habitual.

Paraíso Interior, SL es propietaria de una nave industrial, aportada por uno de los socios en el momento de su constitución, ubicada en la localidad de Montilla (Córdoba).

En dicha nave se ejerce la actividad de fabricación y se realizan las gestiones comerciales tanto de compra a los proveedores como de captación y venta a clientes. En esta localidad cordobesa se encuentra localizado el 80 % del valor del inmovilizado de la sociedad.

Además, en los equipos informáticos ubicados en el local se almacenan los libros de contabilidad y los libros-registro exigidos en la normativa contable. Todos los trabajadores prestan sus servicios en dicho inmueble. Su periodo impositivo coincide con el año natural, finalizando, por tanto, el 31 de diciembre de cada año.

Datos relativos al IS 2023:

El importe neto de la cifra de negocio de Paraíso Interior, SL en 2023 es de 500.000 euros. La cuota íntegra correspondiente al ejercicio 2023, minorada en deducciones y bonificaciones, es de 10.000 euros.

Datos relativos al IS 2024:

La base imponible correspondiente al periodo 1 de enero a 31 de marzo de 2024, una vez deducidas las bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta, es de 7.000 euros.

La base imponible calculada en la declaración del IS de 2024 es de 100.000 euros.

Durante el ejercicio 2024, la entidad satisface rendimientos por los siguientes conceptos:

- Rendimientos de trabajo por concepto de sueldos y salarios. Las cantidades satisfechas a los trabajadores son diferentes en importe para cada uno de ellos y también varían las circunstancias personales de los mismos.
- Pagos en concepto de dietas y gastos de desplazamiento a sus trabajadores.
- Abono de cantidades por comisiones satisfechas a agentes comerciales, profesionales personas físicas, que prestan servicios de forma habitual a Paraíso Interior, SL.
- Remuneraciones periódicas al administrador único contempladas en los estatutos de la sociedad.
- Pago de dividendos, acordado en la junta general de accionistas.
- Pago de intereses devengados como consecuencia de los préstamos recibidos de los socios, que están documentados en escritura pública y han sido debidamente contabilizados.
- Pagos efectuados por el arrendamiento de un local utilizado como almacén.
- Pagos a notario y registrador por servicios recibidos.
- Pago de una factura emitida por una persona física, dedicada al transporte de mercancía, que determina el rendimiento neto a efectos del IRPF por el método de estimación objetiva.
- Pago de una factura correspondiente a la compra de materias primas necesarias para la elaboración de las cestas de mimbre, que ha sido emitida por un agricultor incluido en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca a efectos del IRPF.

El 01-02-2025, Paraíso Interior, SL solicita la inclusión en el suministro inmediato de información (SII).

Con fecha 01-04-2025, se notifica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada relativo al IVA, 4T 2024. En dicho periodo, la entidad realizó una operación económica respecto de la que, ante las dudas sobre su clasificación tributaria, se presenta el 25-04-2025 una consulta tributaria escrita, en los términos previstos en el artículo 88 de la LGT, que se refiere a hechos con incidencia tanto en el IS como en el IVA.

Se pide:

7. Indicar dónde se encuentra el domicilio fiscal de la entidad y las razones que lo justifican.

Indicar dónde se encuentra el domicilio fiscal de la entidad y las razones que lo justifican.

Indicar cuáles son los libros obligatorios que debe llevar la entidad en materia del IS y en materia del IVA.

Señalar cuál es el plazo establecido por la normativa tributaria en relación con la presentación e ingreso de los pagos fraccionados correspondientes al IS ejercicio 2024.

Indicar la cuantía del primer pago fraccionado, calculado con las dos opciones previstas en la normativa tributaria.

8. Para cada uno de los rendimientos satisfechos en 2024, indicar en qué modelo de declaración informativa se deben incluir, así como, en su caso, la retención a practicar.

Indicar cuál es el tipo impositivo que resultaría aplicable en la declaración correspondiente al ejercicio fiscal 2024.

9. Indicar cómo debe la entidad solicitar su inclusión en el SII, así como cuántas autoliquidaciones por concepto del IVA debe presentar en 2025 y plazo de presentación de estas.

Indicar cuáles son los libros-registro que, a efectos del IVA, debe llevar Paraíso Interior, SL, tras su inclusión en el SII y determinar la forma o lugar en el que se produce su llevanza.

Señalar quién es el órgano competente para resolver la consulta tributaria, así como los efectos que tendrá la contestación para la Agencia Tributaria, como órgano encargado de la aplicación de los tributos en el IS y en el IVA. Razone la respuesta en ambos casos.

Solución

Pregunta 7

Respecto al domicilio fiscal, el artículo 48 de la LGT dispone que el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

El domicilio fiscal será, para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Si bien el enunciado indica que el domicilio social de la entidad está situado en la ciudad de Madrid (en un inmueble propiedad del socio mayoritario, que este declara como vivienda habitual), en dicho domicilio no está efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, por lo que debemos atender al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección, que será el ubicado en la localidad cordobesa de Montilla, dado que:

a) En la nave industrial ubicada en la localidad de Montilla (Córdoba), propiedad de Paraíso Interior, SL, se ejerce la actividad de fabricación y se realizan las gestiones comerciales tanto de compra a los proveedores como de captación y venta a clientes.

b) En los equipos informáticos ubicados en el local se almacenan los libros de contabilidad y los libros-registro exigidos en la normativa contable, prestando todos los trabajadores sus servicios en dicho inmueble.

Sin perjuicio de lo anterior, si no pudiera determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 48 de la LGT (en caso de considerar que el lugar en el que se lleva a cabo la gestión o dirección está ubicado indistintamente tanto en la ciudad de Madrid como en la localidad cordobesa de Montilla), deberíamos atender al lugar donde radica el mayor valor del inmovilizado, y el enunciado señala que en la nave industrial ubicada en Montilla (Córdoba) se encuentra localizado el 80 % del valor del inmovilizado de la sociedad.

En cuanto a cuáles son los libros obligatorios, en materia del IS, el artículo 120 de la LIS dispone que los contribuyentes de este impuesto deberán llevar la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio (CCom.). Además, deberán aplicar de forma obligatoria lo previsto en el PGC.

Son libros obligatorios, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 del CCom.:

a) Libro de inventario y cuentas anuales.

b) Libro diario.

Por otra parte, se establece también la obligación de llevar determinados libros, denominados libros societarios, tales como:

a) Libro de actas.

b) Libro registro de socios (solo para las sociedades de responsabilidad limitada).

En materia del IVA, el artículo 166 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), dispone que la contabilidad debe permitir determinar con precisión el IVA repercutido y el IVA soportado, debiendo contabilizarse o registrarse todas las operaciones en los plazos establecidos para la liquidación y pago del impuesto.

Por otra parte, el artículo 62 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA), establece que los sujetos pasivos del IVA deberán llevar los siguientes libros-registro:

a) Libro-registro de facturas expedidas.
b) Libro-registro de facturas recibidas.
c) Libro-registro de bienes de inversión.
d) Libro-registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

En relación con el plazo establecido para la presentación e ingreso de los pagos fraccionados del IS 2024, el artículo 40.1 de la 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), dispone que los pagos fraccionados se efectuarán en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre.

El enunciado indica que el periodo impositivo de la entidad coincide con el año natural, por lo que finaliza el 31 de diciembre de cada año.

Por lo tanto, el plazo establecido por la normativa tributaria para la presentación e ingreso de los pagos fraccionados correspondientes al IS del ejercicio 2024 será el siguiente:

a) Primer pago fraccionado: entre el 1 y el 20 de abril de 2025.
b) Segundo pago fraccionado: entre el 1 y el 20 de octubre de 2025.
c) Tercer pago fraccionado: entre el 1 y el 20 de diciembre de 2025.

En cuanto a la cuantía del primer pago fraccionado, el artículo 40 de la LIS regula dos mecanismos para cuantificar los pagos fraccionados:

a) Por un lado, el artículo 40.2 de la LIS dispone que la base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales a los que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones que le fueren de aplicación al contribuyente, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquel, siendo la cuantía del pago fraccionado el resultado de aplicar a la base el porcentaje del 18 %.

b) El segundo de los mecanismos se regula en el artículo 40.3 de la LIS y consiste en que, sobre la parte de la base imponible del periodo de los 3, 9 u 11 meses de cada año natural, se aplicará el resultado de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen (redondeado por defecto). De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente, así como los pagos fraccionados efectuados correspondientes al periodo impositivo.

Atendiendo a la opción prevista en el artículo 40.2 de la LIS, la cuantía del primer pago fraccionado de 2024 (a realizar en los primeros 20 días del mes de abril de 2025) será la siguiente:

a) El último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales del mes de abril de 2025 es el que va desde 01-01-2023 al 31-12-2023.

b) El enunciado indica que la cuota íntegra correspondiente al ejercicio 2023, minorada en deducciones y bonificaciones, es de 10.000 euros, por lo que la cuantía del primer pago fraccionado es: 1.800 euros (10.000 € × 18 %).

Atendiendo a la opción prevista en el artículo 40.3 de la LIS, la cuantía del primer pago fraccionado de 2024 (a realizar en los primeros 20 días del mes de abril de 2025) será la siguiente:

a) La base imponible correspondiente al periodo que va entre el 01-01-2025 y el 31-03-2025, una vez deducidas las bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta, es de 7.000 euros.

b) El artículo 29.1 de la LIS (en la redacción vigente para el periodo impositivo 2024) establece que el tipo general de gravamen para los contribuyentes del IS será el 25 %, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1.000.000 de euros, que será el 23 %.

   El enunciado indica que el importe neto de la cifra de negocios de Paraíso Interior, SL en 2023 es de 500.000 euros, por lo que el tipo general de gravamen será el 23 %.

c) El resultado de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen del 23 % es 16,42 %, que, redondeado por defecto, da como resultado el 16 %.

Por tanto, la cuantía del primer pago fraccionado es: 1.120 euros (7.000 € × 16 %).

Pregunta 8

En la siguiente tabla se indica, para cada uno rendimientos satisfechos en 2024, en qué modelo de declaración informativa se deben incluir, así como, en su caso, la retención a practicar:

Rendimientos satisfechos	Modelo resumen anual	Tipo de retención
Sueldos y salarios (1)	190	Variable según procedimiento general (algoritmo)
Dietas y gastos de desplazamiento (2)	190	–
Comisiones a agentes comerciales (3)	190	15 %
Remuneración administrador (4)	190	35 %
Dividendos (5)	193	19 %
Intereses (6)	193/194/196	19 %
Arrendamiento local comercial (7)	180	19 %
Pago notario/registrador (8)	190	15 %
Pago transportista mercancías estimación objetiva (9)	190	1 %
Pago compra materias primas agricultor REAGP (10)	190	2 %

(1) De conformidad con lo establecido en el artículo 101.1 de la LIRPF, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos se determinará con arreglo al procedimiento que reglamentariamente se establezca.

(2) De conformidad con lo establecido en el artículo 75.3 a) del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF), no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.

(3) Se trata de un rendimiento derivado de una actividad profesional, por lo que resulta aplicable el porcentaje de retención del 15 %.

(4) De conformidad con lo establecido en el artículo 101.2 de la LIRPF, tratándose de una entidad cuyo importe neto cifra negocios del último periodo impositivo finalizado con anterioridad al pago de rendimientos es superior a 100.000 euros, resulta aplicable el porcentaje de retención del 35 %.

(5) De conformidad con lo establecido en el artículo 101.4 de la LIRPF, tratándose de rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios de la entidad, resulta aplicable el porcentaje de retención del 19 %.

(6) De conformidad con lo establecido en el artículo 101.4 de la LIRPF, tratándose de rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios, resulta aplicable el porcentaje de retención del 19 %.

▶

Rendimientos satisfechos	Modelo resumen anual	Tipo de retención

◀

(7) De conformidad con lo establecido en el artículo 101.8 de la LIRPF, tratándose de un rendimiento derivado del arrendamiento de un local comercial utilizado como almacén, resulta aplicable el porcentaje de retención del 19 %.

(8) Se trata de rendimientos derivados de actividades profesionales, por lo que resulta aplicable el porcentaje de retención del 15 %.

(9) De conformidad con lo establecido en el artículo 95.6 del RIRPF, cuando se trate de rendimientos que sean contraprestación de la actividad económica de transporte de mercancías por carretera (epígrafe 722 del IAE) y se determine el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación objetiva, se aplicará el tipo de retención del 1 % sobre los ingresos íntegros satisfechos.

(10) De conformidad con lo establecido en el artículo 95.4 del RIRPF, cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad agrícola o ganadera, se aplicará el porcentaje de retención del 2 %. A estos efectos, se entenderán como actividades agrícolas o ganaderas aquellas mediante las cuales se obtengan directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales y no se sometan a procesos de transformación, elaboración o manufactura. Se considerará proceso de transformación, elaboración o manufactura toda actividad para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE.

En relación con el tipo impositivo aplicable en la declaración de 2024, el artículo 29.1 de la LIS (en la redacción vigente para el periodo impositivo 2024) establece que el tipo general de gravamen para los contribuyentes del IS será el 25 %, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1.000.000 de euros, que será el 23 %.

El enunciado indica que el importe neto de la cifra de negocios de Paraíso Interior, SL en 2023 es de 500.000 euros, por lo que el tipo general de gravamen será el 23 %.

Pregunta 9

El artículo 68 bis del RIVA regula la opción por la llevanza electrónica de los libros-registro a que se refiere el artículo 62.6 del RIVA estableciendo que dicha opción podrá ejercitarse a lo largo de todo el ejercicio, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal, surtiendo efecto para el primer periodo de liquidación que se inicie después de que se hubiera ejercicio dicha opción.

La opción se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma.

Quienes opten por este sistema de llevanza de los libro-registro deberán cumplir con el suministro de los registros de facturación durante, al menos, el año natural para el que se ejercita la opción.

El enunciado indica que, con fecha 01-01-2025, Paraíso Interior, SL solicita la inclusión en el SII, por lo que la opción surtirá efecto para el primer periodo de liquidación que se inicie después de que se hubiera ejercicio dicha opción, es decir, para el mes de febrero de 2025, lo que significa que la entidad deberá presentar autoliquidaciones mensuales por el concepto IVA por los meses de febrero a diciembre de 2025.

En cuanto al plazo de presentación de las autoliquidaciones del IVA, el artículo 71.4 del RIVA establece que las autoliquidaciones correspondientes a las personas y entidades a 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 declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

En relación con los libros-registro, el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, estableció un nuevo sistema de llevanza de los libros-registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT y que supone el suministro electrónico de los registros de facturación en un periodo breve de tiempo (4 días naturales).

El artículo 62.6 del RIVA establece que los libros-registro a que se refiere el apartado 1 de este artículo deberán llevarse a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del RIVA.

A estos efectos, el apartado 1 del artículo 62 del RIVA establece que los sujetos pasivos del IVA deberán llevar los siguientes libros-registro:

a) Libro-registro de facturas expedidas.

b) Libro-registro de facturas recibidas.

c) Libro-registro de bienes de inversión.

d) Libro-registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

El suministro electrónico de los registros de facturación se realizará a través de la sede electrónica de la AEAT mediante un servicio web o, en su caso, a través de un formulario electrónico; todo ello, conforme con los campos de registro que apruebe por orden el ministro de Hacienda.

Por lo que se refiere al órgano competente para resolver la consulta tributaria, el artículo 88.5 de la LGT establece que la competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.

Por su parte, el artículo 65 del RGAT dispone que, en el ámbito de competencias del Estado, la competencia para contestar las consultas a las que se refiere esta subsección corresponderá a la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 88.8 de la LGT.

Por lo que se refiere a los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas, el artículo 89 de la LGT dispone que la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

No obstante lo anterior, no tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo legalmente establecido que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

El enunciado indica que, con fecha 01-04-2025, se notifica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada relativo al IVA del periodo 4T 2024, planteándose en fecha 25-04-2025 una consulta tributaria escrita que se refiere a hechos con incidencia tanto en el IS como en el IVA.

Por tanto, la contestación a la consulta tributaria escrita:

a) Tendrá efectos vinculantes para la Administración tributaria en lo que se refiere al IS.

b) No tendrá efectos vinculantes para la Administración tributaria en lo que se refiere al IVA al haber sido formulada la consulta con posterioridad al inicio del procedimiento de comprobación limitada relativo al IVA del periodo 4T 2024.

Supuesto 4

Enunciado

El 02-05-2025, don Eusebio presenta su autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2024 con un resultado a devolver de 200 euros. En la citada autoliquidación, don Eusebio declara una ganancia patrimonial de 1.500.000 euros por la venta de un inmueble.

Después de dos intentos fallidos los días 21-07-2025 y 23-07-2025, el 30-07-2025 se notifica al interesado el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en el que se le da de plazo hasta el 10-08-2025 para que se persone en las oficinas de la Agencia Tributaria para la aportación de los correspondientes justificantes.

El 31-07-2025, el interesado solicita el aplazamiento de las actuaciones, pues, durante la primera quincena, estará de viaje en el extranjero disfrutando de sus vacaciones anuales. Las manifestaciones del interesado se hacen constar en diligencia, en la que el funcionario tramitador hace constar también la expresa concesión del aplazamiento y se fija el día 25-08-2025 como fecha límite para aportar la documentación requerida.

El día 26-08-2025, el interesado presenta por registro toda la documentación solicitada.

El 01-11-2025 se notifica al interesado una comunicación con la que se inician los trámites para llevar a cabo, en el seno del procedimiento de comprobación limitada del IRPF del ejercicio fiscal 2024, una comprobación del valor real del inmueble en la fecha de su adquisición. En dicha comunicación se le concede un plazo de 10 días para que aporte diversa documentación relevante para la valoración, antes del 15-11-2025.

El 12-11-2025, el interesado contesta al requerimiento aportando la documentación solicitada.

De esta documentación se desprenden los siguientes datos relativos a la transmisión del inmueble:

Precio venta	4.500.000
Plusvalía vivienda julio 2024	2.860
Factura Gilmar honorarios venta	16.500
Valor a 01-06-2024	3.000.000
Liquidación ISD Inspección de la Comunidad de Madrid	20.000
Notaría escritura venta	397,22
Factura gestoría pago ISD	1.500
Notaría adjudicación herencia	500
Muerte causante	13-03-2012
Aceptación herencia	01-06-2024
Venta	01-07-2024

El 28-11-2025, el órgano de gestión de la Agencia Tributaria solicita informe de valoración al arquitecto de la Hacienda pública. En el informe recibido el 28-01-2026, se concluye que el valor real del inmueble a 13-03-2012 era de 1.250.000 euros y a 01-06-2024, es de 4.250.000 euros.

El 09-02-2026, se notifican conjuntamente al interesado las propuestas de valoración y de liquidación provisional de IRPF 2024, con apertura del trámite de alegaciones.

El 16-02-2026, el interesado presenta alegaciones oponiéndose a la valoración administrativa efectuada.

Tras la emisión de la liquidación y la orden de pago y un intento fallido de entrega el día 12-04-2026, se notifican al interesado el 16-04-2026 tanto el acuerdo de valoración como la resolución con la liquidación provisional de IRPF 2024, en la que se determina una ganancia patrimonial de mayor cuantía.

Esta mayor ganancia patrimonial se ve compensada con la inclusión de determinadas retenciones y deducciones que el interesado no incluyó en su autoliquidación, con lo que finalmente la propuesta de liquidación contiene una devolución superior a la solicitada inicialmente con la autoliquidación.

El 03-05-2026, el interesado promueve tasación pericial contradictoria contra el acuerdo de valoración.

Se pide:

10. En relación con el procedimiento de comprobación limitada, analice los plazos en los que se han ido desarrollando las actuaciones y efectúe los comentarios que considere necesarios, en especial, los relacionados con las fechas de inicio, de finalización y plazo máximo de duración.

11. Calcule la cuantía que debería figurar en la propuesta de liquidación de la ganancia patrimonial generada con base en los hechos y cuantías descritos en el supuesto.

12. Si considera que en la liquidación provisional se incluirán intereses de demora, indique cómo se computaría el plazo de generación de estos, así como cuál sería la base de cálculo. Califique qué tipo de devolución es la finalmente obtenida por el obligado tributario.

¿Qué consecuencias tiene la tasación pericial contradictoria en la liquidación provisional?

Solución

Pregunta 10

Por lo que se refiere a la fecha de inicio del procedimiento de comprobación limitada, el enunciado indica que, tras dos intentos fallidos los días 21-07-2025 y 23-07-2025, el 30-07-2025 se notifica al interesado el inicio de un procedimiento de comprobación limitada.

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 de comprobación limitada será el 30-07-2025, es decir, la fecha de notificación de la comunicación de inicio.

Por lo que se refiere al cumplimiento del plazo máximo de resolución del procedimiento, el artículo 104.1 de la LGT establece que el plazo máximo en el que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de seis meses.

Dado que la normativa reguladora del procedimiento de comprobación limitada no fija plazo máximo de resolución, este será de seis meses.

Dado que la fecha de inicio del procedimiento de comprobación limitada es el 30-07-2025, el plazo máximo de resolución finaliza en fecha 30-01-2026.

El enunciado indica que, tras un intento fallido de entrega el día 12-04-2026, en fecha 16-04-2026 se notifica la resolución con la liquidación provisional del IRPF 2024, en la que se determina una ganancia patrimonial de mayor cuantía.

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

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria y los periodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en la LGT no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

El artículo 102 del RGAT establece que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.

A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

De conformidad con lo establecido anteriormente, por lo que se refiere a las circunstancias que pudiesen afectar al cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación limitada, cabe señalar que:

a) 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, a computar por el periodo de tiempo comprendido entre el 11-08-2025 (el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para comparecer en las oficinas de la Agencia Tributaria para la aportación de los correspondientes justificantes) y el 26-08-2025 (si bien se fijó el día 25 -08-2025 como fecha límite para aportar la documentación requerida, el día 26-08-2025 el interesado presentó por registro toda la documentación solicitada), lo que totaliza 16 días naturales.

   A estos efectos, el artículo 91 del RGAT dispone que el órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos, sin que se pueda conceder más de una ampliación del plazo respectivo.

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

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

b) La solicitud de informe de valoración al arquitecto de la Hacienda pública constituye un periodo de interrupción justificada, de conformidad con lo establecido en el artículo 103 a) del RGAT, por el tiempo que transcurre desde la remisión de la petición (28-11-2025) hasta la recepción del informe de valoración (28-01-2026), lo que totaliza 62 días naturales.

Por tanto, cabe concluir que el plazo máximo de duración de actuaciones debe entenderse cumplido al haberse realizado un intento de notificación del texto íntegro de la resolución en fecha 12-04-2026, dentro del plazo de seis meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada:

- Fecha inicio procedimiento: 30-07-2025.

- Fecha fin procedimiento: 12-04-2026.
- Fecha límite procedimiento (seis meses): 18-04-2026 (si bien el plazo máximo de resolución finalizaba inicialmente en fecha 30-01-2026, debemos añadir los 16 días naturales de dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria, de conformidad con lo establecido en el art. 104 c) del RGAT, así como los 62 días naturales de periodos de interrupción justificada, de conformidad con lo establecido en el art. 103 a) del RGAT, por lo que el plazo máximo de resolución finaliza en fecha 18-04-2026).

Pregunta 11

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

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

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

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

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

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

El artículo 440 del Código Civil regula la adquisición de bienes hereditario disponiendo que la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que llegue a aceptarse la herencia.

Por lo tanto, la fecha de adquisición (por herencia) del inmueble es el 13-03-2012, dado que, al aceptar la herencia, se entiende que se es dueño desde el fallecimiento.

Aplicando lo anteriormente expuesto, el valor de adquisición ascenderá a 1.272.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Valor real del inmueble a 13-03-2012 (importe real adquisición)	1.250.000
Notaría adjudicación herencia (gastos inherentes a la adquisición)	500
Liquidación ISD Inspección de la Comunidad de Madrid (tributos inherentes a la adquisición)	20.000
Factura gestoría pago ISD	1.500
Total valor adquisición	**1.272.000**

Por otra parte, el valor de transmisión ascenderá a 472.800 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Precio venta inmueble 01-07-2024 (importe real enajenación)	4.500.000
Plusvalía vivienda julio 2024 (tributos inherentes a la transmisión)	–2.860
Factura Gilmar honorarios venta (gastos inherentes a la transmisión)	–16.500
Notaría escritura venta (gastos inherentes a la transmisión)	–397,22
Total valor transmisión	**4.480.242,78**

Por lo tanto, la ganancia de patrimonio que debería figurar en la propuesta de liquidación ascenderá a 3.208.242,78 euros (4.480.242,78 – 1.272.000).

Pregunta 12

En el caso que nos ocupa, la devolución finalmente obtenida por el obligado tributario es una devolución derivada de la normativa del tributo, dado que el apartado 1 del artículo 31 de la LGT dispone que son devoluciones de este tipo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo (el enunciado indica que la liquidación provisional del IRPF 2024 contiene una devolución superior a la solicitada inicialmente con la autoliquidación).

Según dispone el apartado 2 del artículo 31 de la LGT, transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en la que se ordene el pago de la devolución.

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

Por otra parte, el artículo 125 de la LGT dispone que el plazo establecido para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación.

El artículo 125 del RGAT dispone que, cuando se abonen intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la LGT, la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación.

Cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de comprobación limitada por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la LGT.

En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de comprobación limitada, a efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 del RGAT.

El enunciado indica que la liquidación provisional correspondiente al IRPF 2024 contiene una devolución superior a la solicitada inicialmente con la autoliquidación. Por tanto, la base de cálculo de los intereses de demora asciende a 200 euros, es decir, el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación.

En cuanto al plazo de generación de los intereses de demora, dado que el plazo para presentar la declaración del IRPF correspondiente al periodo impositivo 2024 finalizó en fecha 30-06-2025, el plazo de seis meses a que se refiere el artículo 31.2 de la LGT finaliza en fecha 30-12-2025, por lo que, a partir del 31-12-2025, se devengarán intereses de demora a favor de la entidad, hasta la fecha en la que se ordena el pago de la devolución, es decir, el 12-04-2026, lo que totaliza 72 días de cómputo del plazo de generación de aquellos.

No obstante lo anterior, dado que la devolución se acuerda en un procedimiento de comprobación limitada, a efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 del RGAT.

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, a computar por el periodo de tiempo comprendido entre el 11-08-2025 (el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para comparecer en las oficinas de la Agencia Tributaria para la aportación de los correspondientes justificantes) y el 26-08-2025 (si bien se fijó el día 25-08-2025 como fecha límite para aportar la documentación requerida, el día 26-08-2025 el interesado presentó por registro toda la documentación solicitada).

Por tanto, de los 72 días de cómputo del plazo de generación de los intereses de demora procede descontar los 16 días de dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria.

En cuanto a las consecuencias que tiene la tasación pericial contradictoria en la liquidación provisional, el artículo 135.1 de la LGT dispone que la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.

Supuesto 5

Enunciado

Tras una orden de carga en plan de inspección firmada el 20-09-2024, se acuerda el inicio de actuaciones inspectoras a la mercantil 4Sauces, SL y a don Enrique Sauce, administrador único de la citada entidad, ambos con domicilio fiscal en Asturias.

Don Enrique fue nombrado administrador único de 4Sauces, SL el 06-02-2024, fecha en la que sucede a su hermana, doña Ana Sauce, que lo venía ejerciendo desde la constitución de la sociedad en el ejercicio 2020.

Las dos actuaciones se encomiendan al Equipo 23850 de la Dependencia Regional de Asturias, tienen alcance general y se refieren a los ejercicios 2022 y 2023, por los conceptos tributarios IS, en el caso de la entidad mercantil 4Sauces, SL, e IRPF en el caso de don Enrique.

Durante el ejercicio 2022, el importe neto de la cifra de negocios de la sociedad fue de 5.200.000 euros. En 2023, se alcanzaron 6.7000.000 de cifra de negocios.

La comunicación de inicio derivada de la carga en plan de inspección a 4Sauces, SL se puso a disposición del obligado tributario en el servicio de la dirección electrónica habilitada en fecha 10-10-2024, habiéndose accedido a su contenido con fecha 18-10-2024.

En cuanto a la comunicación de inicio de don Enrique, después de un intento fallido en su domicilio fiscal, la notificación se entrega en mano a un empleado de 4Sauces, SL, en la sede de la actividad económica de la entidad. El empleado se identifica ante el notificador y firma el correspondiente acuse de recibo en fecha 28-10-2024.

No habiéndose recibido en la Inspección la documentación requerida a don Enrique, y ante la duda de que no la hubiese recibido oportunamente, se entrega de nuevo la comunicación de inicio a la empleada de hogar presente en su domicilio fiscal, que también se identifica ante el notificador y firma el acuse de recibo en fecha 18-11-2024.

Con fecha 05-02-2025, comparece ante la Inspección doña Ana Sauce, adjuntando un poder de representación, con su nombramiento como administradora única, vigente a la fecha de devengo del IS en los ejercicios que están siendo inspeccionados. El actuario recoge en diligencia las manifestaciones realizadas por doña Ana, respecto de la cual no se aportará ningún poder de representación adicional con posterioridad.

Las actuaciones posteriores se realizan por don Manuel, representante voluntario con poder de representación otorgado con fecha 10-02-2025 por don Enrique Sauce como representante legal de la entidad a fecha de otorgamiento del mismo. En esa misma fecha, se recibe escrito de don Enrique Sauce adjuntando copia del modelo 030 presentado unos días antes, por el que cambia su domicilio fiscal a Madrid, y solicita que se acuerde la falta de competencia administrativa del Equipo 23850 de la Dependencia Regional de Asturias para la tramitación del procedimiento.

Siendo citado para que comparezca ante la Inspección en fechas 31-03-2025 y 15-04-2025, no atiende ninguno de los requerimientos a pesar de estar correctamente notificados.

Se pide:

13. Razonar la fecha de inicio de actuaciones en ambos procedimientos. En el caso de don Enrique, indíquese cuándo se entienden iniciadas las actuaciones, analizando la validez de las dos notificaciones efectuadas (en la sede de la actividad económica y en el domicilio fiscal).

Identifique y justifique el plazo de las actuaciones inspectoras en ambos procedimientos.

14. Analice la condición de representante legal de doña Ana Sauce de acuerdo con el poder de representación aportado y la validez de las declaraciones recogidas en diligencia de fecha 05-02-2025.

Analice, de igual modo, la validez del poder de representación otorgado a don Manuel.

Indicar la competencia del Equipo 23850 para continuar la tramitación del procedimiento tras el cambio de domicilio fiscal de don Enrique Sauce.

15. Analizar los efectos de la incomparecencia ante la Inspección de don Enrique señalando los efectos que, en materia de notificaciones de las fases posteriores del procedimiento, tiene dicha conducta. En concreto, debe reflejar la necesidad de notificar los siguientes actos:

- Diligencia de incomparecencia.
- Trámite de audiencia.
- Acta de inspección.
- Acuerdo de liquidación.

Solución

Pregunta 13

El artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPACAP), dispone que las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en el que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

Por lo que se refiere a la entidad mercantil 4Sauces, SL, la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras se produce el 18-10-2024, fecha en que la entidad accede al contenido de la comunicación de inicio.

Por lo que se refiere a don Enrique Sauce, el enunciado indica que, después de un intento fallido en su domicilio fiscal, la notificación se entrega en mano a un empleado de 4Sauces, SL, en la sede de la actividad económica de la entidad, el cual se identifica ante el notificador y firma el correspondiente acuse de recibo en fecha 28-10-2024.

No obstante lo anterior, ante la duda de que no hubiese recibido oportunamente la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, se entrega de nuevo la comunicación de inicio a la empleada de hogar presente en su domicilio fiscal, que también se identifica ante el notificador y firma el acuse de recibo en fecha 18-11-2024.

La notificación efectuada en fecha 28-10-2024 no es válida, dado que, de conformidad con lo establecido en el artículo 111 de la LGT, únicamente puede hacerse cargo de la notificación otra persona distinta del obligado tributario en el caso de notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del obligado tributario, y en este caso la notificación se practicó en la sede de la actividad económica de la entidad 4Sauces, SL.

Por el contrario, la notificación practicada en fecha 18-11-2024 es válida, dado que el artículo 111.1 de la LGT dispone que, cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

En este caso, la notificación se practicó en el domicilio fiscal de don Enrique y, al no hallarse presente en el momento de la entrega, se entregó la comunicación de inicio a la empleada de hogar presente en su domicilio fiscal, que se identificó ante el notificador y firmó el acuse de recibo.

Por lo tanto, cabe concluir que el procedimiento inspector seguido respecto de don Enrique Sauce se inició en fecha 18-11-2024.

En relación con el plazo de las actuaciones inspectoras, 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 concurra 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.

Por lo que se refiere a la entidad mercantil 4Sauces, SL, la actuación inspectora iniciada se extiende al IS de los ejercicios 2022 y 2023 y, en el ejercicio 2023, el importe neto de la cifra de negocios es de 6.700.000 euros, importe superior al requerido para auditar sus cuentas (dicho importe asciende a 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.

Dicho plazo de 27 meses será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, 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 2023).

Por lo que se refiere a Enrique Sauce, el artículo 150.1 de la LGT establece que, cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la LIS, la concurrencia de las circunstancias que determinan que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector sea de 27 meses en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

A estos efectos, el artículo 18.2 b) de la LIS dispone que se considerarán personas o entidades vinculadas una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

El enunciado indica que don Enrique fue nombrado administrador único de 4Sauces, SL el 06-02-2024, fecha en la que sucede a su hermana doña Ana Sauce, que lo venía ejerciendo desde la constitución de la sociedad en el ejercicio 2020.

Por tanto, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector seguido respecto de don Enrique también será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio.

Pregunta 14

El artículo 45.2 de la LGT establece que por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en el que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.

El artículo 110.2 del RGAT establece que por las personas jurídicas deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa.

Por lo tanto, cabe concluir que doña Ana Sauce no tiene la condición de representante legal de 4Sauces, SL, dado que no ostenta la representación de la entidad en el momento de realización de la actuación administrativa (el poder de representación, con su nombramiento

como administradora única, estaba vigente a la fecha de devengo del IS en los ejercicios que están siendo inspeccionados, pero no en el momento en que se está llevando a cabo la actuación inspectora).

Por lo que se refiere a la validez de las declaraciones de doña Ana Sauce recogidas en diligencia de fecha 05-02-2025, el artículo 112.4 del RGAT establece que las manifestaciones hechas por la persona que haya comparecido sin poder suficiente tendrán el valor probatorio que proceda con arreglo a derecho.

En cuanto a la validez del poder de representación otorgado a don Manuel, don Enrique Sauce sí que tiene la condición de representante legal de 4Sauces, SL, dado que ostenta la representación de la entidad en el momento de realización de la actuación administrativa (el enunciado indica que don Enrique fue nombrado administrador único de 4Sauces SL el 06-02-2024, fecha en la que sucede a su hermana doña Ana Sauce, que lo venía ejerciendo desde la constitución de la sociedad en el ejercicio 2020).

En relación con la competencia del Equipo 23850, el artículo 59.2 del RGAT dispone que, en el ámbito de una misma Administración tributaria, la comunicación de un cambio de domicilio fiscal, siempre que dicho criterio sea el que determine la competencia del órgano, o el cambio de adscripción a otro órgano, producirán los siguientes efectos en relación con la competencia de los órganos administrativos:

a) Las funciones de aplicación de los tributos, incluidas las relativas a obligaciones anteriores, se ejercerán a partir de ese momento por el órgano correspondiente al nuevo domicilio fiscal o por aquel que resulte destinatario del cambio de adscripción, respectivamente.

b) Los procedimientos que se encuentren en curso de tramitación en el momento en que se produzca de manera efectiva el cambio de domicilio o de adscripción serán continuados y finalizados por el nuevo órgano competente. A estos efectos, se remitirán a dicho órgano los antecedentes que sean necesarios.

No obstante, cuando se hubiera iniciado de oficio un procedimiento de aplicación de los tributos con anterioridad a la comunicación del nuevo domicilio, dicha comunicación surtirá efectos en relación con la competencia del órgano administrativo al mes siguiente de su presentación, salvo que durante dicho plazo la Administración tributaria inicie un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, en cuyo caso, todos los procedimientos iniciados de oficio antes de la referida comunicación se continuarán y finalizarán por el órgano que los viniese tramitando en tanto no se resuelva el expediente de comprobación del cambio de domicilio. Lo anterior no impedirá que la Administración tributaria pueda iniciar en cualquier otro momento un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal del obligado tributario.

Lo dispuesto en el apartado 2 b) anterior no será de aplicación en las actuaciones y procedimientos de inspección y de declaración de responsabilidad tributaria, en los que no se alterará la competencia del órgano actuante por el cambio de domicilio fiscal, si dicho criterio es el que determina la competencia del órgano, o cambio de adscripción respecto a los procedimientos ya iniciados antes de la comunicación de dicho cambio. Esta competencia se mantendrá aun cuando las actuaciones hayan de proseguirse frente al sucesor o sucesores del obligado tributario.

Por tanto, de lo anteriormente expuesto se desprende que el Equipo 23850 de la Dependencia Regional de Asturias sigue siendo competente para continuar la tramitación del procedimiento inspector tras el cambio de domicilio fiscal de don Enrique Sauce a Madrid.

Pregunta 15

El artículo 112.3 de la LGT establece que, cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en los artículos 109 a 112 de la LGT.

El enunciado indica que, siendo citado don Enrique Sauce para que compareciera ante la Inspección en fechas 31-03-2025 y 15-04-2025, no atendió ninguno de los requerimientos a pesar de estar correctamente notificados, por lo que el efecto de dicha conducta es que se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, si bien se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo.

En cuanto a la necesidad de notificar determinados actos, cabe señalar:

a) No será necesario notificar la diligencia de incomparecencia, el trámite de audiencia y el acta de inspección.

b) En cambio, sí que será necesario notificar el acuerdo de liquidación, con arreglo a lo establecido en los artículos 109 a 112 de la LGT.

Sin perjuicio de lo anterior, la conducta de don Enrique Sauce podría ser constitutiva de la infracción tributaria regulada en el artículo 203 de la LGT por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Entre otras, constituye resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria la conducta consistente en la incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.

Supuesto 6

Enunciado

Durante el ejercicio 2023, la entidad Andaraje, SL ha presentado las siguientes autoliquidaciones:

- IS: negativa, consignando bases imponibles negativas a compensar en declaraciones futuras por importe de 10.000 euros.
- IVA: autoliquidaciones a ingresar en los 4 periodos: 1T a 4T.

Como resultado de las actuaciones inspectoras iniciadas en el año 2024 por los conceptos IS 2023) e IVA, periodos 1T 2023 a 4T 2023, el Equipo de Inspección regulariza en actas de inspección cuotas por las siguientes cantidades:

	Cuota IVA				Cuota IS
	1T	2T	3T	4T	Anual
2023	25.000	10.000	20.000	25.000	50.000

El importe de las cuotas del IVA no declaradas deriva de las siguientes conductas de la entidad inspeccionada, que alcanzan a la totalidad de la base de la sanción:

- 1T: existencia de ventas no declaradas que no se encontraban asentadas en contabilidad ni en el libro-registro de facturas emitidas.
- 2T: aplicación del tipo impositivo reducido en ventas que están sujetas a tipo general. Las ventas se encuentran anotadas en el libro-registro y asentadas en contabilidad.
- 3T: se han contabilizado y anotado en el libro-registro del IVA facturas que documentan adquisiciones de bienes respecto de los que se ha comprobado por la inspección que no son reales, recogiendo, por tanto, datos falsos.
- 4T: consigna en la autoliquidación del IVA soportado superior al asentado en libros que carece de justificación alguna.

El acta por el IS y el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador correspondiente se firman en conformidad el 15-07-2024. En ella se propone la eliminación de toda la base imponible negativa declarada (10.000 euros) y se determina una cuota a ingresar por importe de 50.000 euros.

Del acta por el IVA, el representante del obligado tributario presta conformidad tras el trámite de audiencia, si bien el día fijado para la firma no comparece. El actuario firma el acta el día 26-07-2024, notificándose a través de comparecencia en sede electrónica el día 29-07-2024. El acuerdo de liquidación que contiene la regularización por el concepto del IVA se notifica mediante comparecencia en sede electrónica con fecha 01-09-2024.

El acuerdo de inicio del procedimiento sancionador relativo al IVA se notifica por comparecencia el 01-10-2024, y la notificación del acuerdo con imposición de sanción se pone a disposición del obligado tributario en la sede electrónica de la Administración tributaria el 25-03-2025, accediendo a su contenido en fecha 04-04-2025.

Se pide:

16. Indicar qué tipo de acta correspondiente al IVA se formalizará por el actuario.

Señalar el plazo con el que cuenta el obligado tributario para la presentación de alegaciones por la propuesta de liquidación por el IVA, indicando la fecha a partir de la que comenzará dicho cómputo.

Señalar los recursos que el obligado tributario puede interponer contra el acta del IVA y los plazos para interponerlos.

Señalar los recursos que el obligado tributario puede interponer contra el acuerdo de liquidación de IVA y los plazos para interponerlos.

En caso de que sean varias las vías de impugnación, deberá indicar cuál es el órgano ante el que interponerlo y si existe la posibilidad de presentación simultánea.

17. En cuanto al inicio del procedimiento sancionador correspondiente al IS:

- Señalar las reducciones que proceden y los efectos que sobre las mismas supondría la interposición de recurso contra la regularización. Tramitación de la exigencia de la pérdida, en su caso.
- Indicar los efectos que sobre las reducciones anteriores supondría la interposición de recurso contra la sanción, pero no contra la regularización. Tramitación de la exigencia de la pérdida, en su caso.

Respecto al IVA:

- Indicar el plazo con el que cuenta la Administración para proceder al inicio del procedimiento sancionador correspondiente.
- Indicar el plazo máximo para la tramitación del procedimiento sancionador.
- Indicar si la Administración ha cumplido en este supuesto el plazo para la resolución del procedimiento sancionador.

18. Indicar las infracciones cometidas correspondientes al IS indicando el precepto de la LGT en el que se definen y la base de estas.

En cuanto a las sanciones correspondientes al IVA, indicar tipo de infracción cometida y la calificación que en su caso corresponda, justificando la misma. Indicar cuál sería la sanción aplicable a cada una de las infracciones cometidas.

Solución

Pregunta 16

El actuario deberá formalizar un acta de disconformidad por el IVA, ya que el artículo 188.1 del RGAT dispone que, cuando el obligado tributario no comparezca en la fecha señalada para la firma de las actas, se formalizará un acta de disconformidad.

Por otro lado, el artículo 188.1 del RGAT también dispone que en el acta de disconformidad se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de los 15 días, contados a partir del día siguiente al de la fecha en la que se haya notificado el acta, en caso de que no se haya comparecido.

Por tanto, dado que el actuario firma el acta el día 26-07-2024, notificándose a través de comparecencia en sede electrónica el día 29-07-2024, el plazo de los 15 días comenzará a partir del 30-07-2024.

En cuanto a los recursos que el obligado tributario puede interponer, de conformidad con lo establecido en el artículo 185 del RGAT, las actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas.

De conformidad con lo establecido en el artículo 226 de la LGT, el obligado tributario podrá interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, dentro del plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de notificación del acuerdo de liquidación.

El artículo 235.3 de la LGT establece que el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa 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.

En relación con la posibilidad de presentación simultánea, el artículo 222.2 de la LGT establece que, cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuvieran como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisible el segundo.

Además, el artículo 21 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), regula las consecuencias de la simultaneidad disponiendo que, al interponer el recurso de reposición, el interesado hará constar que no ha impugnado el mismo acto en la vía económico-administrativa.

Si, pese a ello, se acreditase la existencia de una reclamación sobre el mismo asunto y anterior al recurso de reposición, se declarará la inadmisión de este último y se remitirá el expediente que pueda existir al tribunal económico-administrativo que esté tramitando la reclamación.

Los tribunales económico-administrativos declararán inadmisible toda reclamación relativa a cualquier acto de la Administración cuando conste que dicho acto ha sido previamente impugnado mediante recurso de reposición y que este no ha sido resuelto expresamente y no puede entenderse desestimado por silencio administrativo. En este supuesto, el órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable remitirá al tribunal competente una copia del escrito de interposición del recurso de reposición y de la reclamación junto con una diligencia en la que se ponga de manifiesto la existencia del recurso de reposición y, por tanto, la no procedencia de la remisión del expediente correspondiente. El tribunal podrá solicitar la documentación complementaria que considere necesaria para determinar la procedencia de la inadmisión.

Pregunta 17

En relación con el IS

De conformidad con lo establecido en el artículo 188.1 de la LGT, la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de la LGT se reducirá en los siguientes porcentajes:

a) Un 65 % en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de la LGT.

b) Un 30 % en los supuestos de conformidad.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 188.3 de la LGT dispone que el importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad del 30 %, se reducirá en el 40 % si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o sanción.

En el caso que nos ocupa, dado que se ha suscrito acta de conformidad respecto del IS, procede aplicar la reducción del 30 %. Además, si concurren las circunstancias a las que se refiere el artículo 188.3 de la LGT, también se podría aplicar la reducción del 40 %.

La interposición de recurso contra la regularización supone la pérdida tanto de la reducción del 30 % como la del 40 %. Según dispone el artículo 188 de la LGT, en este caso, el importe de dichas reducciones practicadas se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado.

De conformidad con lo establecido en el artículo 188 de la LGT, la interposición de recurso contra la sanción no supone la pérdida de la reducción del 30 %, pero sí que supone la pérdida de la reducción del 40 %. Según dispone el precepto legal, el importe de dicha reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado.

En relación con el IVA

De conformidad con lo establecido en el artículo 209.2 de la LGT, los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

El enunciado indica que el acuerdo de liquidación que contiene la regularización por el concepto de IVA se notifica mediante comparecencia en sede electrónica con fecha 01-09-2024, por lo que el plazo de seis meses al que se refiere el párrafo anterior finaliza en fecha 01-03-2025.

El artículo 211.2 de la LGT dispone que el procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en la que se notifique el acto administrativo de resolución. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución, serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de la LGT.

El enunciado indica que el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador relativo al IVA se notifica por comparecencia el 01-10-2024, y la notificación del acuerdo con imposición de sanción se pone a disposición del obligado tributario en la sede electrónica de la Administración tributaria el 25-03-2025, accediendo a su contenido en fecha 04-04-2025.

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

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Por tanto, dado que la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador se entiende cumplida en fecha 25-03-2025, con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria, cabe concluir que sí que se ha cumplido el plazo para la resolución del procedimiento sancionador.

Pregunta 18

En relación con el IS

Por un lado, se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 195 de la LGT, consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

En el caso que nos ocupa, la entidad ha acreditado improcedentemente una base imponible negativa de 10.000 euros, ascendiendo la base de sanción al importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, es decir, 10.000 euros.

Esta infracción tributaria será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 % al tratarse de partidas a compensar o deducir en la base imponible.

Por otro lado, se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de la LGT o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la LGT.

En el caso que nos ocupa, la entidad ha dejado de ingresar 50.000 euros, siendo dicho importe la base de sanción.

En relación el IVA

Por lo que se refiere al 1T de 2023, se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de la LGT o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la LGT.

En el caso que nos ocupa, la entidad ha dejado de ingresar 20.000 euros, siendo dicho importe la base de sanción.

Dado que el enunciado indica que la regularización obedece a la existencia de ventas no declaradas, que no se encontraban asentadas en contabilidad ni en el libro-registro de facturas emitidas, la infracción tributaria se calificará como muy grave, al apreciarse la utilización de medios fraudulentos (art. 184.3 de la LGT), y la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 % 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, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT.

Por lo que se refiere al 2T de 2023, se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de la LGT o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la LGT.

En el caso que nos ocupa, la entidad ha dejado de ingresar 10.000 euros, siendo dicho importe la base de sanción.

Dado que el enunciado indica que la regularización obedece a la aplicación de tipo impositivo reducido en ventas que están sujetas a tipo general, encontrándose las ventas anotadas en el libro-registro y asentadas en contabilidad, la infracción tributaria se calificará como leve, ya que, si bien la base de sanción es superior a 3.000 euros, no se aprecia la existencia de ocultación (art. 184.2 de la LGT), y la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 %.

Por lo que se refiere al 3T de 2023, se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de la LGT o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la LGT.

En el caso que nos ocupa, la entidad ha dejado de ingresar 20.000 euros, siendo dicho importe la base de sanción.

Dado que el enunciado indica que la regularización obedece a que se han contabilizado y anotado en el libro-registro del IVA facturas que documentan adquisiciones de bienes respecto de los que se ha comprobado por la Inspección que no son reales, recogiendo por tanto datos falsos, la infracción tributaria se calificará como muy grave, al apreciarse la utilización de medios fraudulentos (art. 184.3 de la LGT), y la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 % 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, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT.

Por lo que se refiere al 4T de 2023, se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de la LGT o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la LGT.

En el caso que nos ocupa, la entidad ha dejado de ingresar 25.000 euros, siendo dicho importe la base de sanción.

Dado que el enunciado indica que la regularización obedece a la consignación en la autoliquidación de cuotas del IVA soportado superior al asentado en libros, que carece de justificación alguna, la infracción será grave, ya que la base de la sanción es superior a 3.000 euros y se aprecia la existencia de ocultación (art. 184.2 de la LGT), y la sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 % 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, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT.

Supuesto 7

Enunciado

La sociedad Héroes de España, SLU se dedica a la fabricación y venta de material de defensa. Su ejercicio económico abarca el periodo comprendido entre el 1 de noviembre de cada año y el 31 de octubre del año siguiente. Héroes de España, SLU es una entidad incluida en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias.

Con fecha 05-04-2024, la Inspección de los tributos emite una comunicación de inicio de actuaciones de comprobación que se pone a disposición del obligado tributario, ese mismo día, en el Servicio de DEHú. Héroes de España, SLU accede en la sede electrónica de la AEAT al contenido del acto objeto de notificación con fecha 19-04-2024.

Con anterioridad al inicio del procedimiento al que se refiere la anterior comunicación de inicio, Héroes de España, SLU fue objeto de las siguientes actuaciones inspectoras:

Con fecha 23-11-2022, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial respecto al IS de los ejercicios 2017 y 2018 limitándose a comprobar las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores. Las actuaciones finalizaron con la suscripción de un acta de conformidad con fecha 01-10-2023.

El importe neto de la cifra de negocios de la entidad Héroes de España, SLU en los últimos ejercicios económicos finalizados al tiempo de iniciarse el procedimiento inspector son los siguientes:

Ejercicio económico	Importe neto de la cifra de negocios (millones de euros)
01-11-2015 a 31-10-2016	5,8
01-11-2016 a 31-10-2017	5,5
01-11-2017 a 31-10-2018	5,3
01-11-2018 a 31-10-2019	5,4
01-11-2019 a 31-10-2020	5,5
01-11-2020 a 31-10-2021	5,6
01-11-2021 a 31-10-2022	5,9
01-11-2022 a 31-10-2023	6

Se pide:

19. Señale cuál es el periodo de declaración por el IS de la entidad Héroes de España, SLU.

20. Teniendo en cuenta que en la comunicación de inicio de actuaciones de fecha 05-04-2024 la Inspección incluye en el alcance de estas todos los periodos del IS abiertos a comprobación, señale cuál es el alcance del procedimiento que se habrá notificado en dicha comunicación de inicio de actuaciones.

21. En relación con el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, señale:

- Plazo de duración del procedimiento inspector.
- Fecha de inicio del procedimiento inspector.

Solución

Pregunta 19

El artículo 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), establece que los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.

El artículo 30.4 de la LPACAP establece que, si el plazo se fija en meses o años, estos se computarán a partir del día siguiente a aquel en el que tenga lugar la notificación o publicación del acto del que se trate o desde el siguiente a aquel en el que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.

El plazo concluirá el mismo día en el que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en el que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

El enunciado indica que la sociedad Héroes de España, SLU tiene un ejercicio económico que abarca el periodo comprendido entre el 1 de noviembre de cada año y el 31 de octubre del año siguiente.

Por tanto, el plazo de los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo (31 de octubre) finalizará en fecha 30 de abril del año siguiente, y el plazo de los 25 días naturales siguientes será el comprendido entre el día 1 de mayo y el 25 de mayo del año siguiente.

Pregunta 20

Teniendo en cuenta que la fecha de inicio del procedimiento inspector es el 16-04-2024 (tal y como se justificará oportunamente en la respuesta a la pregunta 21), el alcance del procedimiento que se habrá notificado en dicha comunicación de inicio de actuaciones incluirá todos los periodos del IS abiertos a comprobación no prescritos a la fecha de inicio del referido procedimiento inspector, es decir, que incluirá los siguientes ejercicios económicos:

- 01-11-2017 a 31-10-2018.
- 01-11-2018 a 31-10-2019.
- 01-11-2019 a 31-10-2020.
- 01-11-2020 a 31-10-2021.
- 01-11-2021 a 31-10-2022.

No procede incluir en el alcance el periodo impositivo comprendido entre el 01-11-2022 y el 31-10-2023, dado que, a la fecha de notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras (16-04-2024), todavía no había comenzado el periodo de declaración por el IS (del 01-05-2024 al 25-05-2024).

Tampoco procede incluir en el alcance el periodo impositivo comprendido entre el 01-11-2015 y el 31-10-2016, dado que, a la fecha de notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras (16-04-2024), ya se ha producido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación a que se refiere el artículo 66 a) de la LGT.

Por lo que se refiere al periodo impositivo comprendido entre el 01-11-2017 y el 31-10-2018, así como el comprendido entre el 01-11-2018 y el 31-10-2019, hay que tener en cuenta que, con anterioridad al inicio del procedimiento inspector, la entidad ya fue objeto de una actuación inspectora de carácter parcial respecto al IS de dichos ejercicios, habiéndose interrumpido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, de conformidad con lo establecido en el artículo 68.1 a) de la LGT.

Pregunta 21

Por lo que se refiere a la fecha de inicio del procedimiento inspector, el artículo 43.2 de la LPACAP dispone que las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en el que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

El enunciado indica que con fecha 05-04-2024 la Inspección de los tributos puso a disposición del obligado tributario en el Servicio de DEHú la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación, habiendo accedido en la sede electrónica de la AEAT al contenido del acto objeto de notificación con fecha 19-04-2024 (la entidad está incluida en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias).

Por tanto, cabe concluir que la fecha de inicio del procedimiento inspector es el 16-04-2024, es decir, el día siguiente al transcurso de los 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin acceder a su contenido, dado que, de conformidad con lo establecido en el artículo 111.2 de la LGT, el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

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 concurra 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, la actuación inspectora iniciada en fecha 16-04-2024 se extiende, entre otros, al periodo impositivo comprendido entre el 01-11-2021 y el 31-10-2022, y en dicho ejercicio económico el importe neto de la cifra de negocios es de 5.900.000 euros, importe superior al requerido para auditar sus cuentas (dicho importe asciende a 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 (16-04-2024).

Dicho plazo de 27 meses será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, 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 comprendido entre el 01-11-2021 y el 31-10-2022).

Supuesto 8

Enunciado

La entidad Confitería Torres se dedica a la elaboración de diversos productos de pastelería dulce y salada. Su ejercicio económico coincide con el año natural y tiene un periodo de declaración por el IVA y retenciones de carácter trimestral.

El día 14-05-2025 recibe una notificación de la Agencia Tributaria por la que se inicia un procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones, regulado en el artículo 153 del RGAT.

En el requerimiento con el que se inicia el procedimiento se indica que, de acuerdo con los datos que obran en poder de la Administración tributaria, no consta la presentación de la autoliquidación del IVA (modelo 303) correspondiente al último trimestre del ejercicio 2024 (4T 2024).

El administrador de la entidad comprueba que, si bien la autoliquidación 4T 2024 había sido confeccionada, no se había realizado la presentación, por lo que al día siguiente de recibir la notificación de la AEAT procede a su presentación con un resultado a ingresar de 10.000 euros, realizando el ingreso correspondiente.

Consciente del error cometido, revisa el resto de las obligaciones tributarias y advierte que tampoco se presentaron las autoliquidaciones correspondientes al tercer y cuarto trimestre de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF (modelo 111) del ejercicio 2024 y que la autoliquidación del IVA correspondiente al primer trimestre de 2025, si bien fue presentada, no se ha realizado el pago del importe resultante, que asciende a 50.000 euros.

El día 16-05-2025 el administrador de Confitería Torres efectúa el pago de la autoliquidación del IVA del 1T 2025.

El día 22-05-2025 presenta el modelo 111 del 3T 2024 con un resultado a ingresar de 80.000 euros.

El día 24-05-2025 Confitería Torres presenta la autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF correspondiente al 4T 2024 con un resultado a ingresar de 120.000 euros.

A la presentación de la autoliquidación le acompaña una solicitud de aplazamiento de tres meses para el pago de la deuda.

Se pide:

22. Señale qué recargos habrán resultado aplicables a las deudas autoliquidadas por Confitería Torres y si resultarían exigibles intereses de demora en relación con dichas deudas.

23. Indique si la presentación fuera de plazo de las autoliquidaciones señaladas pudiera ser o no constitutiva de algún tipo de infracción tributaria, justificando la respuesta, y, en caso afirmativo, identificar la infracción o infracciones cometidas y la base de la sanción.

24. En relación con la solicitud de aplazamiento de la deuda por retenciones e ingresos a cuenta del IRPF correspondiente al 4T 2024, señale cuál considera que debe ser la actuación de la AEAT y los efectos que la misma produciría.

Solución

Pregunta 22

Por lo que se refiere a las autoliquidaciones correspondientes al a 3T 2024 y 4T 2024 de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF (modelo 111), al no haber mediado requerimiento previo de la Administración, resultarán exigibles los recargos por declaración extemporánea a que se refiere el artículo 27 de la LGT:

- Será un porcentaje igual al 1 % más otro 1 % adicional por cada mes completo de retraso con 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.

- Si la presentación de la autoliquidación o declaración 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 que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En el caso que nos ocupa:

a) Por lo que se refiere a la autoliquidación (modelo 111) del periodo 3T 2024, el recargo será del 1 % más otro 1 % adicional por cada uno de los siete meses completos de retraso con que se presenta la autoliquidación respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso (el plazo establecido para presentar la autoliquidación finalizó el 20-10-2024, y la autoliquidación extemporánea se presenta en fecha 22-05-2025), con lo que resultará exigible un recargo del 8 %, sin que resulten exigibles los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación.

b) Por lo que se refiere a la autoliquidación (modelo 111) del periodo 4T 2024 el recargo será del 1 % más otro 1 % adicional por cada uno de los cuatro meses completos de retraso con que se presenta la autoliquidación respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso (el plazo establecido para presentar la autoliquidación finalizó el 20-01-2025, y la autoliquidación extemporánea se presenta en fecha 22-05-2025), con lo que resultará exigible un recargo del 5 %, sin que resulten exigibles los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación.

Por lo que se refiere a la autoliquidación correspondiente al 1T 2025 del IVA (modelo 303), el enunciado indica que la autoliquidación fue presentada en plazo, por lo que no resultarán exigibles los recargos por declaración extemporánea a que se refiere el artículo 27 de la LGT.

No obstante lo anterior, dado que el importe autoliquidado fue ingresado en fecha 16-05-2025, una vez iniciado el periodo ejecutivo, resultará aplicable el recargo del periodo ejecutivo a que se refiere el artículo 28 de la LGT. En este caso, al haberse efectuado el ingreso antes de la notificación de la providencia de apremio, resultará exigible el recargo ejecutivo del 5 %, sin que resulten exigibles los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

Por lo que se refiere a la autoliquidación correspondiente al 1T 2025 del IVA (modelo 303), el enunciado indica que al día siguiente de recibir la notificación del requerimiento para su presentación procede a su presentación con un resultado a ingresar de 10.000 euros, realizando el ingreso correspondiente.

El artículo 87.5 del RGAT dispone que las autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la LGT.

Por lo tanto, la presentación fuera de plazo de la autoliquidación señalada no producirá los efectos previstos en el artículo 27 de la LGT, si bien podría ser constitutiva de algún tipo de infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de la LGT o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la LGT.

Pregunta 23

Por lo que se refiere a las autoliquidaciones correspondientes al 3T 2024 y 4T 2024 de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF (modelo 111), al no haber mediado requerimiento previo de la Administración, resultarán exigibles los recargos por declaración extemporánea a que se refiere el artículo 27 de la LGT, no resultando aplicable en este caso lo establecido en el artículo 191 de la LGT.

Por lo que se refiere a la autoliquidación correspondiente al 3T 2024 del IVA, resultará exigible el recargo del periodo ejecutivo a que se refiere el artículo 28 de la LGT, no resultando aplicable en este caso lo establecido en el artículo 191 de la LGT.

Por lo que se refiere a la autoliquidación correspondiente al 4T 2024 del IVA, al haber mediado requerimiento previo de la Administración, la presentación extemporánea de la autoliquidación resulta constitutiva de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de la LGT o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la LGT.

En el caso que nos ocupa, la entidad ha dejado de ingresar 120.000 euros, siendo dicho importe la base de sanción.

Pregunta 24

El artículo 65.2 b) de la LGT dispone que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere el párrafo anterior será objeto de inadmisión.

Por otra parte, el artículo 47 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR), establece que la inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos, sin que quepa la interposición de recurso o reclamación económica-administrativa contra el acuerdo de inadmisión.

Dado que la solicitud de aplazamiento corresponde a la deuda por el concepto retenciones e ingresos a cuenta del IRPF del 4T 2024, la AEAT deberá inadmitir dicha solicitud, lo que implicará que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos y, por tanto, ello implicará el inicio del periodo ejecutivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 161 de la LGT.

Supuesto 9

Enunciado

La entidad Hermanos Carrasco, SL, con domicilio fiscal y social en Ciudad Rodrigo (Salamanca), que está obligada a recibir sus notificaciones por la DEHú, presentó dentro del plazo voluntario autoliquidación relativa al 4T del ejercicio 2024 del IVA (modelo 303) autoliquidación de la que resultaba un importe a ingresar de 10.000 euros.

Por problemas transitorios de tesorería, la entidad no ingresó el importe correspondiente en el plazo reglamentario, sin que tampoco presentase solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de dicho importe.

Toda vez que la entidad continúa sin realizar dicho ingreso, el 24-04-2025, la Unidad de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal procede a notificar la correspondiente providencia de apremio, exigiéndose igualmente el correspondiente recargo.

La notificación se ha realizado tras su puesta a disposición en la DEHú, sin que la entidad accediese a ella, y habiéndose producido la expiración para proceder a su acceso en la fecha indicada.

Transcurrido el plazo para el pago sin que la entidad haya realizado el ingreso de la deuda tributaria, la Administración tributaria ha iniciado el procedimiento de embargo y ha emitido la correspondiente diligencia de embargo de las cuentas bancarias titularidad de la entidad, que resulta infructuosa toda vez que dichas cuentas se encuentran sin fondos.

No obstante, y tras la correspondiente notificación a uno de los clientes de la entidad, se procede al embargo de un crédito pendiente de cobro por importe de 5.000 euros.

El día 25-05-2025, la entidad procede al ingreso de la deuda pendiente. Ese mismo día, procede a presentar un recurso de reposición contra la providencia de apremio alegando los siguientes motivos:

- Incorrecta notificación de la providencia.
- Disconformidad con el embargo practicado.

La Administración resuelve el citado recurso en fecha 06-06-2025, acordando su inadmisión por extemporaneidad.

Se pide:

25. Analizar las consecuencias de la falta de ingreso de la autoliquidación de referencia, haciendo referencia a los correspondientes recargos o intereses, en su caso, hasta el ingreso definitivo de la misma.

26. Analizar la procedencia de la notificación de la providencia de apremio, así como del acuerdo dictado en la resolución del correspondiente recurso de reposición.

27. Analizar la procedencia y legalidad del procedimiento de embargo seguido por la Unidad de Recaudación haciendo referencia a los requisitos, orden y límites aplicables al mismo. Motivos de impugnación de la providencia de apremio.

Solución

Pregunta 25

El artículo 161.1 b) de la LGT dispone que el periodo ejecutivo se inicia, en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

De conformidad con lo establecido en el artículo 71.4 del RIVA, la autoliquidación correspondiente al último periodo del año deberá presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero.

El enunciado indica que la entidad presentó dentro del plazo voluntario autoliquidación (modelo 303) relativa al periodo 4T 2024 del IVA, con un importe a ingresar de 10.000 euros, si bien, por problemas transitorios de tesorería, la entidad no ingresó el importe

correspondiente en el plazo reglamentario, sin que tampoco presentase solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de dicho importe.

Por tanto, el inicio del periodo ejecutivo se produce en fecha 31-01-2025 y, de conformidad con lo establecido en el artículo 161.4 de la LGT, supone 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.

A estos efectos, el artículo 26.2 d) de la LGT establece que el interés de demora se exigirá cuando se inicie el periodo ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de la LGT respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.

El artículo 26.5 de la LGT establece que el interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquel resulte exigible, incrementado en un 25 %, salvo que la ley de presupuestos generales del Estado establezca otro diferente.

El artículo 28 de la LGT dispone que los recargos del periodo ejecutivo se devengan con el inicio de dicho periodo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de la LGT, y 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 concurran las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

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 artículo 62.5 de la LGT establece que, una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

El enunciado indica que el 24-04-2025 se notificó la correspondiente providencia de apremio, por lo que el plazo de ingreso en periodo ejecutivo de pago finalizó en fecha 05-05-2025.

Habiéndose ingresado la deuda pendiente en fecha 25-05-2025, es decir, una vez transcurrido el plazo de ingreso en periodo ejecutivo a que se refiere el artículo 62.5 de la LGT, resultará exigible el recargo de apremio ordinario del 20 % sobre la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario (100.000 euros), así como los correspondientes intereses de demora (que se calcularán sobre el importe no ingresado en plazo, es decir, 100.000 euros), por el periodo de tiempo comprendido entre el 31-01-2025 y la fecha del ingreso (25-05-2025).

Pregunta 26

El artículo 43.2 de la LPACAP dispone que las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en el que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

El enunciado indica que el 24-04-2025 la Unidad de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal procedió a notificar la correspondiente providencia de apremio, tras su puesta a disposición en la DEHú, sin que la entidad accediese, y habiéndose producido la expiración para proceder a su acceso en la fecha indicada.

Por lo tanto, la notificación de la providencia de apremio se estima ajustada a derecho, dado que, de conformidad con lo establecido en el artículo 111.2 de la LGT, el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada esta.

Por lo que se refiere al acuerdo dictado en la resolución del recurso de reposición, el artículo 223.1 de la LGT dispone que el plazo para la interposición del recurso de reposición será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible.

A estos efectos, el artículo 30.4 de la LPACAP establece que, si el plazo se fija en meses o años, estos se computarán a partir del día siguiente a aquel en el que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate o desde el siguiente a aquel en el que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.

El plazo concluirá el mismo día en el que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en el que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

Se declarará la inadmisibilidad del recurso de reposición cuando este se haya presentado fuera de plazo.

El enunciado indica que el 24-04-2025 se notificó la correspondiente providencia de apremio, por lo que el plazo de un mes para interponer recurso de reposición finalizó en fecha 24-05-2025.

Por lo tanto, el acuerdo que resuelve el recurso de reposición, acordando su inadmisión por extemporaneidad, se estima ajustado a derecho, dado que el recurso de reposición se interpuso en fecha 25-05-2025, es decir, fuera del plazo legamente establecido.

Pregunta 27

El artículo 167.4 de la LGT establece que, si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la LGT, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio.

El enunciado indica que la Administración tributaria inició el procedimiento de embargo al haber transcurrido el plazo para el pago en periodo ejecutivo sin que la entidad lo hubiera abonado, por lo que la actuación de la Administración tributaria se estima correcta.

El artículo 169 de la LGT dispone que, si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de esta para el obligado.

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

a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
c) Sueldos, salarios y pensiones.
d) Bienes inmuebles.
e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
f) Establecimientos mercantiles o industriales.

g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.

h) Bienes muebles y semovientes.

i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

El enunciado indica que la Administración tributaria emitió la correspondiente diligencia de embargo de las cuentas bancarias titularidad de la entidad, que resultó infructuosa toda vez que dichas cuentas se encontraban sin fondos, embargándose posteriormente un crédito pendiente de cobro por importe de 5.000 euros.

Por tanto, la actuación de la Administración tributaria se estima correcta, al haberse respetado los requisitos, orden y límites aplicables.

Por último, en cuanto a los motivos de impugnación de la providencia de apremio, el artículo 167.3 de la LGT dispone que contra la providencia de apremio solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.

b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

c) Falta de notificación de la liquidación.

d) Anulación de la liquidación.

e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Supuesto 10

Enunciado

La empresa española Juguetería, SL, con domicilio fiscal en Madrid, desea comercializar juguetes infantiles en el territorio aduanero de la Unión Europea. Para ello, contrata los servicios de la empresa R en China, para que lo represente ante los fabricantes chinos y negocie las condiciones de compra de las mercancías.

La mercancía que finalmente comercializará se elabora por un fabricante chino, A, que incorporará la vestimenta facilitada por la propia Juguetería, SL. Esta vestimenta la encarga Juguetería, SL a otro fabricante chino, B.

Una vez terminada la fabricación, los juguetes se ponen a disposición de Juguetería, SL en el puerto de Shenzhen (China) y se transportan por vía marítima hasta el puerto de Barcelona. Desde ahí, circulan hasta el almacén de depósito temporal de Juguetería, SL en la ciudad de Barcelona. Juguetería, SL también dispone de otro almacén de depósito temporal en Madrid.

Por el pedido de 20.000 juguetes que ha realizado, la empresa española puede acreditar que dispone de las siguientes facturas:

- Factura del fabricante chino A: 50.000 euros.
- Factura del fabricante chino B: 10.000 euros.
- Comisión de compra del representante R: 5.000 euros.

Además, dispone de estas otras facturas relacionadas con el transporte de las mercancías adquiridas:

- Flete marítimo Shenzhen-Barcelona: 2.000 euros.
- Transporte interior Barcelona-Madrid: 1.000 euros.

Por otro lado, ha encontrado un proveedor de un *packaging* muy innovador, que desarrolla unas cajas que permiten maximizar el cartón, obteniendo infinidad de formas y tamaños.

Este proveedor es una empresa coreana, pero, antes de formalizar el contrato, Juguetería, SL quiere probar físicamente los paquetes, para lo cual trae un prototipo en avión desde Seúl a Barcelona.

Para las formalidades aduaneras, contrata los servicios de un representante indirecto.

Se pide:

28. Explicar el flujo de formalidades aduaneras de entrada de los juguetes que vienen de China, hasta que se despachan a libre práctica, con los respectivos plazos.

29. La empresa desea transportar la mercancía que entra por Barcelona hasta el almacén que tiene en Madrid sin que la mercancía adquiera estatuto comunitario. ¿Existe algún régimen aduanero especial que esté pensado para permitir dicha actuación? ¿Requiere autorización?

Respecto a la muestra de paquetería, indique qué régimen aduanero especial cree que aplicará y comente brevemente su finalidad y forma de ultimación. Además, respecto del funcionamiento de ese régimen indique si exige disponer autorización previa y como se regula la posible constitución de garantía.

30. Con un derecho de arancel del 5 %, calcule el importe a liquidar en concepto de deuda aduanera.

Identifique: declarante, deudor de la deuda aduanera y responsabilidad en el IVA de importación.

Solución

Pregunta 28

La normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU), aplicable a partir del 01-05-2016.

Asimismo, con el objeto de completar y desarrollar lo previsto en el CAU, se publicaron los dos siguientes reglamentos, aplicables a partir de la misma fecha:

a) Reglamento delegado (UE) n.º 2015/2446 de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013.

b) Reglamento de ejecución (UE) n.º 2015/2447 de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013.

Las mercancías que tengan prevista su entrada en el territorio aduanero de la Unión deben ser objeto de una serie de formalidades cuyo cumplimiento se remonta, en determinados casos, a momentos previos a su carga en el medio de transporte en el que van a ser introducidas en este territorio. Este tipo de formalidades son exigibles respecto de cualquier tipo de mercancía, con independencia de su estatuto aduanero, a excepción de los casos excluidos por la propia normativa.

A grandes rasgos, las obligaciones que deben ser objeto de cumplimiento en relación con la introducción de mercancía en el territorio aduanero de la Unión son las siguientes:

1. Presentación de una declaración sumaria de entrada. La declaración sumaria de entrada (ENS) constituye una declaración aduanera con una finalidad estrictamente

vinculada a garantizar la seguridad y protección de la Unión, de conformidad con lo señalado en el artículo 3 del CAU, configurada de tal forma que hace posibles unos controles adecuados en función del riesgo detectado al presentarse previamente a la llegada de todas las mercancías que entren en el territorio aduanero de la Unión, a excepción de aquellas que lo atraviesen por vía aérea o marítima sin hacer escala en él.

2. Traslado de las mercancías a un lugar apropiado. La persona que introduzca las mercancías en el territorio aduanero de la Unión o, en su caso, cualquier persona que se haga cargo de su transporte una vez que se hayan introducido en ese territorio, debe trasladarlas, sin demora, a:

    a) Una aduana designada por las autoridades aduaneras.

    b) Un lugar autorizado por las autoridades aduaneras.

    c) Un lugar designado por las autoridades aduaneras.

    d) Una zona franca utilizando la vía designada y, conforme a las instrucciones dadas por las autoridades aduaneras, siempre que sean introducidas:

        - Directamente por vía marítima o aérea.
        - Por vía terrestre sin pasar por otra parte del territorio aduanero del TAU cuando la zona franca sea contigua a la frontera terrestre entre un Estado miembro y un tercer país.

3. Presentación de las mercancías ante la aduana. Tras el traslado de las mercancías a uno de los lugares apropiados descritos anteriormente, las mercancías deben cumplir con una nueva formalidad: deben presentarse ante la aduana. La presentación en aduana no es más que la notificación a las autoridades aduaneras de la llegada de las mercancías a algunos de los lugares mencionados y de su disponibilidad para los controles aduaneros (art. 5.33 del CAU).

    Con carácter general, las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión deben presentarse ante la aduana inmediatamente después de su llegada a cualquiera de los lugares apropiados mencionados anteriormente.

    En el caso de mercancías que sean introducidas en el territorio aduanero de la Unión por mar o aire y se mantengan en el medio de transporte en el que fueron introducidas hasta la llegada a su lugar de descarga, su presentación en aduana solo debe realizarse ante la aduana que sea competente en el puerto o aeropuerto en que vayan a ser descargadas.

4. Presentación de una declaración de depósito temporal. El depósito temporal es la situación en la que mercancías no pertenecientes a la Unión Europea se almace-

nan temporalmente bajo vigilancia aduanera en el periodo entre su presentación en aduana y su inclusión en un régimen aduanero o su reexportación. El depósito temporal no es un régimen aduanero.

Las mercancías que se encuentren en depósito temporal se deben almacenar, únicamente, en almacenes de depósito temporal o, en casos justificados, en otros lugares autorizados para el depósito temporal de mercancías.

5. Presentación de una declaración aduanera. Todas las mercancías que vayan a incluirse en un régimen aduanero, salvo el régimen de zona franca, deben ser objeto de una declaración en aduana apropiada para el régimen concreto del que se trate.

   La declaración en aduana es el acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecidos, la voluntad de incluir las mercancías en un determinado régimen aduanero, con mención de las disposiciones particulares que deban aplicarse.

   El despacho a libre práctica otorga a la mercancía el estatuto aduanero de mercancía de la Unión y es un régimen estrictamente aduanero que supone el nacimiento de la deuda aduanera y el pago de los aranceles correspondientes a la importación de las mercancías, así como la aplicación, en su caso, de las medidas de política comercial que sean procedentes.

Pregunta 29

El régimen aduanero especial que permite transportar la mercancía que entra por Barcelona hasta el almacén que tiene en Madrid sin que la mercancía adquiera estatuto comunitario es el régimen de tránsito externo, regulado en el artículo 226 del CAU.

El régimen de tránsito externo es un régimen aduanero especial aplicable a las mercancías no pertenecientes a la Unión con objeto de que puedan circular de un punto a otro dentro del territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas:

a) A derechos de importación.

b) A otros gravámenes establecidos por otras disposiciones pertinentes en vigor (como el IVA y los impuestos especiales).

c) A medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

De conformidad con lo establecido en el artículo 211 del CAU, es necesaria una autorización para:

- La utilización de los regímenes de perfeccionamiento activo o pasivo, importación temporal y destino final.
- La explotación de depósitos aduaneros, salvo que el operador sea la autoridad aduanera.

Por tanto, este régimen aduanero especial no requiere autorización.

Respecto a la muestra de paquetería, el régimen de importación temporal, regulado en el artículo 250 del CAU, tiene como finalidad que ciertas mercancías no pertenecientes a la Unión sean introducidas y utilizadas dentro del territorio aduanero de la Unión sin pago de derechos y sin sujeción a medidas de política comercial o con pago parcial de los mismos.

Por lo que se refiere a la forma de ultimación de este régimen aduanero especial, el artículo 251 del CAU dispone que las mercancías incluidas en el régimen de importación temporal deberán ser reexportadas o incluidas en un régimen aduanero posterior en el plazo fijado por las autoridades aduaneras, que deberá ser suficiente para que se pueda alcanzar el objetivo del destino autorizado.

Salvo que se disponga lo contrario, el plazo máximo de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal, para el mismo fin y bajo la responsabilidad del mismo titular de la autorización, será de 24 meses, aun cuando el régimen se hubiera ultimado por inclusión de las mercancías en otro régimen especial, a su vez seguido de una nueva inclusión en el régimen de importación temporal.

Cuando, en circunstancias excepcionales, el fin autorizado no pueda alcanzarse dentro del plazo mencionado en los párrafos anteriores, las autoridades aduaneras podrán conceder una prórroga de dicho plazo por un tiempo razonable, previa solicitud debidamente justificada del titular de la autorización.

El tiempo total de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal no será superior a 10 años, salvo en caso de circunstancias imprevisibles.

El régimen de importación temporal se autoriza cuando se cumplan los requisitos comunes a todos los regímenes especiales y además los siguientes:

a) Que no esté previsto que las mercancías sufran cambio alguno, a excepción de la depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas. Se admiten las operaciones de reparación y mantenimiento, incluidas la revisión y la puesta a punto de las mercancías o las medidas adoptadas con el fin de garantizar su conservación o su conformidad con los requisitos técnicos indispensables para permitir su utilización en el régimen.

b) Que sea posible garantizar la identificación de las mercancías incluidas en el régimen, excepto cuando, habida cuenta de la naturaleza de las mercancías o del destino previsto, la ausencia de medidas de identificación no pueda conducir a un abuso del régimen. En el régimen de importación temporal solo se autorizará el uso de mercancías equivalentes en los supuestos de importación con exención total de derechos de contenedores, palés y accesorios y equipos de cualquiera de ellos y siempre que sea posible comprobar el cumplimiento de las condiciones estipuladas para las mercancías equivalentes.

   El principio de identidad es mucho más predominante que en otros regímenes.

c) Que el titular de la autorización esté establecido fuera del territorio aduanero de la Unión, salvo que, según el tipo de mercancía de que se trate, la legislación establezca lo contrario. El principio de no establecido en la Unión Europea es la regla general para los supuestos de exención parcial, mientras que en los casos de exención total hay que estar a las condiciones concretas según disponga el CAU.

d) El titular de la autorización solo puede ser quien utilice o mande utilizar las mercancías. En el caso especial de los medios de transporte, cuando se solicite el régimen de importación temporal mediante declaración oral o mediante acto presunto, se concede la autorización a la persona que tenga el control físico de las mercancías en el momento de su despacho para el régimen de importación temporal, a menos que dicha persona actúe por cuenta de otra persona. En tal caso, se concederá la autorización a esa última persona.

e) Que tengan mercancías y usos de los previstos en la normativa; concretamente, alguno de los enumerados entre los supuestos de exención.

f) Que se constituya una garantía en los supuestos exigidos.

El procedimiento normal de solicitud para el régimen de importación temporal es una opción posible en todos los supuestos de exenciones (total y parcial).

La solicitud de la autorización de importación temporal presenta las siguientes especialidades:

a) Regla de competencia diferenciada respecto a las generales: una solicitud de autorización de importación temporal debe presentarse a la autoridad aduanera competente del lugar donde las mercancías vayan a ser utilizadas por primera vez.

b) La exigencia de que la solicitud de autorización que afecte a más de un Estado miembro se efectúe mediante procedimiento normal no se aplica para el régimen de la importación temporal.

Pese a la obligatoriedad de la constitución de una garantía como requisito inherente a la concesión de las autorizaciones de regímenes especiales con carácter general, en el caso concreto de las importaciones temporales esta regla se aplica únicamente en ciertos supuestos.

La inclusión de mercancías en el régimen de importación temporal no está sujeta a la constitución de una garantía en ninguno de los casos siguientes:

- Cuando la declaración aduanera se efectúe mediante una declaración verbal o por cualquier otro acto.
- En el caso de las materias utilizadas en el tráfico internacional por las compañías aéreas, marítimas o ferroviarias, o por los proveedores de servicios postales, siempre que dichas materias ostenten marcas distintivas.
- En el caso de los envases importados vacíos, siempre que estén provistos de marcas indelebles e inamovibles.
- Cuando el anterior titular de la autorización de importación temporal haya declarado las mercancías para el régimen de importación temporal mediante declaración oral o por acto presunto y, posteriormente, esas mercancías hayan sido incluidas en el régimen de importación temporal para el mismo fin.

Pregunta 30

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

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

De los datos del enunciado se desprende que el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas asciende a 50.000 euros.

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

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

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

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

a) Los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:

   i) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.

   ii) El coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren que forman un todo con la mercancía.

   iii) El coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales.

b) El valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar:

   i) Materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas.

   ii) Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas.

   iii) Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.

   iv) Trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas.

c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

d) El valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor.

e) Los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, así como los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

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

a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión.

b) Los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial.

c) Los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y, si así se requiere, que el comprador pueda demostrar que se cumplen las siguientes condiciones:

   - Que tales mercancías se venden efectivamente al precio declarado como realmente pagado o por pagar.
   - Que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el país y en el momento en que se haya proporcionado la financiación.

d) Derechos de reproducción en la Unión de las mercancías importadas.

e) Comisiones de compra.

f) Derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías.

De conformidad con lo establecido en el artículo 71 del CAU, formarán parte del valor en aduana:

- El coste de la vestimenta facilitada por Juguetería, SL, que encarga a otro fabricante chino, B, cuyo importe asciende a 10.000 euros.
- Los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión (Barcelona), cuyo importe asciende a 2.000 euros.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 72 del CAU, no formarán parte del valor en aduana:

- El transporte Barcelona-Madrid, cuyo importe asciende a 1.000 euros, dado que es posterior a la entrada de las mercancías importadas en el territorio aduanero de la Unión.
- La comisión de compra del representante R, cuyo importe asciende a 5.000 euros.

De todo lo anterior se deduce que el valor en aduana de las mercancías importadas asciende a 62.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Precio efectivamente pagado o por pagar	50.000
+ Ajuste factura fabricante chino B (art. 71 b) del CAU)	+ 10.000
+ Ajuste transporte Shenzhen-Barcelona (art. 71 e) del CAU)	+ 2.000
Valor en aduana	**62.000**

Dado que el enunciado indica que el derecho de arancel es del 5 %, el importe a liquidar en concepto de deuda aduanera ascenderá a 3.100 euros (62.000 € × 5 %).

Por otro lado, el artículo 5.15 del CAU define al declarante como la persona que presenta una declaración en aduana, una declaración de depósito temporal, una declaración sumaria de entrada, una declaración sumaria de salida, una declaración de reexportación o una notificación de reexportación en nombre propio, o la persona en cuyo nombre se presenta dicha declaración o dicha notificación.

El artículo 5.19 del CAU define al deudor como toda persona responsable de una deuda aduanera.

El artículo 18 de la CAU establece que toda persona podrá nombrar a un representante aduanero. Esta representación podrá ser directa, en cuyo caso el representante aduanero actuará en nombre y por cuenta de otra persona, o indirecta, en cuyo caso actuará en su propio nombre, pero por cuenta de otra persona.

El enunciado indica que, para las formalidades aduaneras, contrata los servicios de un representante indirecto.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, será declarante el representante indirecto (persona que presenta la declaración en aduana), así como la empresa española Juguetería, SL (persona en cuyo nombre se presenta dicha declaración).

Por otra parte, el deudor de la deuda aduanera es la empresa española Juguetería, SL.

Por lo que se refiere a la responsabilidad en el IVA a la importación, el artículo 87 de la LIVA establece que, en las importaciones de bienes, serán responsables solidarios del pago del impuesto las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

Serán responsables subsidiarios del pago del impuesto las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.

El enunciado indica que, para las formalidades aduaneras, contrata los servicios de un representante indirecto, que actuará en su propio nombre, pero por cuenta de otra persona.

Por tanto, el representante indirecto será responsable solidario del pago del IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 87 de la LIVA.