

Supuestos prácticos sobre la cumplimentación de las declaraciones a través del sistema Intrastat

Sara Serrano Zuazua

*Técnico de Hacienda del Estado
Experta Nacional en el Grupo de Trabajo «EU-China Customs
Cooperation on IPR» en la Comisión Europea
Profesora de Aduanas e II. EE. CEF- UDIMA*

EXTRACTO

A través de la resolución de cinco supuestos prácticos se analiza la debida cumplimentación de las declaraciones a través del sistema Intrastat, teniendo en cuenta las novedades recogidas en la Orden HFP/36/2018, de 18 de enero, por la que se establecen determinadas disposiciones relativas al sistema Intrastat, que entró en vigor el día 1 de marzo de 2018.

Palabras clave: obligaciones formales; operaciones intracomunitarias; estadísticas de los intercambios de bienes; sistema Intrastat; supuestos prácticos.

I. INTRODUCCIÓN

A raíz de la creación del Mercado Único de la Unión Europea, también denominado «Mercado Interior», tanto las personas como los bienes, servicios y capitales pudieron circular libremente, tras haberse suprimido cientos de barreras de carácter técnico, jurídico o burocrático, que impedían la libertad del comercio.

Una de las principales consecuencias de la existencia de este nuevo mercado fue la expansión de las actividades empresariales, debido a que sus potenciales clientes aumentaron a más de 500 millones de consumidores. Ello supuso el abaratamiento de los bienes y servicios (pensemos, por ejemplo, en las tarifas aéreas o telefónicas) y un aumento de la oferta (en la actualidad, tenemos acceso a una gran diversidad de productos, siendo solo un ejemplo la amplia gama de ellos disponibles en el sector de la alimentación o de la informática).

Sin embargo, los operadores intracomunitarios sí tienen que cumplir con una serie de obligaciones debido, en parte, a que no existe una unión fiscal entre los Estados miembros, ya que cada país se rige por sus propios sistemas fiscales nacionales. Por lo que, a efectos de tener un control sobre las operaciones intracomunitarias que se benefician de la exención o no sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA), se establece la obligación de darse de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI), obteniendo de esta manera el NIF-IVA, y de presentar el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Además, al desaparecer el control aduanero del tráfico de las operaciones comunitarias, se dejó de obtener una gran cantidad de información a efectos estadísticos. La necesidad de seguir elaborando las estadísticas del comercio intra-UE tuvo como consecuencia el establecimiento del denominado sistema Intrastat, mediante la promulgación del Reglamento (CEE) n.º 3330/91 del Consejo, de 7 de noviembre de 1991, relativo a las estadísticas de los intercambios de bienes entre Estados miembros. El sistema Intrastat nace para cubrir las necesidades de información detallada que precisan tanto las instituciones de la Unión Europea, como las empresas y asociaciones sectoriales, pudiendo así disponer de un gran número de datos que permiten el diseño y análisis de políticas económicas y monetarias. Se analiza en este trabajo, a través de la resolución de distintos casos prácticos, la debida cumplimentación de las declaraciones, teniendo en cuenta las novedades recogidas en la Orden HFP/36/2018, de 18 de enero, por la que se establecen determinadas disposiciones relativas al sistema Intrastat, que entró en vigor el día 1 de marzo de 2018.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1**Expedición de mercancías****ENUNCIADO**

La empresa Química, SA, con NIF A12345678, sita en Barcelona, expide por vía marítima a una empresa, sita en París, diferentes envíos del producto químico Dipentaerythritol 85% (CAS NR 126-58-9), con el siguiente detalle:

Fecha de expedición	Peso neto (kg)	Valor en factura (CIF)	Coste de transporte y seguro
15-05-2018	10.000	24.200 €	220 €
19-05-2018	9.000	22.000 €	200 €
26-05-2018	7.000	17.500 €	185 €
Total	26.000	63.700 €	605 €

Dicha empresa realizó expediciones de mercancías con destino a otros miembros de la Unión Europea por un importe facturado de 500.000 euros en el ejercicio 2017.

Se pide:

Determinar la correcta cumplimentación de la declaración a través del sistema Intrastat de estas expediciones.

CASO PRÁCTICO NÚM. 2**Introducción de mercancías****ENUNCIADO**

La empresa Alimenta, SL, con NIF B98765433, sita en Tarragona, introduce el 10 de abril de 2018 desde Fráncfort una partida de colorantes alimentarios en camión, cuyo origen es Zam-

bia, con un valor FCA (franco transportista) de 410.000 euros y un peso neto de 33.500 kilogramos. El gasto de transporte y seguro asciende a 1.000 euros.

Dicha empresa realizó introducciones desde otros Estados miembros de la Unión Europea por un importe facturado de 350.000 euros en el ejercicio 2017. En el año 2018, realizó en marzo operaciones por valor de 300.000 euros. En abril, realizó únicamente la operación expuesta en el supuesto, y en mayo, no realizó ninguna operación intracomunitaria.

Al finalizar el primer semestre, y una vez presentada la declaración correspondiente, la empresa alemana aplica un descuento por volumen del 10% sobre el precio en factura, en la operación realizada en abril de 2018.

Se pide:

Determinar la correcta cumplimentación de la declaración a través del sistema Intrastat de la introducción realizada en abril de 2018.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Transformación bajo contrato

ENUNCIADO

Una empresa, sita en Madrid, expide en barco 5.000 kilogramos de caucho natural, cuyo valor de mercado FOB (franco a bordo) asciende a 7.700 euros, a una empresa italiana, sita en Roma, para que esta proceda a la transformación del caucho en neumáticos. El coste de transporte y seguro del envío es de 800 euros.

- Opción a). Una vez fabricados los neumáticos, son enviados a la empresa de origen en Madrid.
- Opción b). Una vez fabricados los neumáticos, se envían a Lituania.

Se pide:

Determinar la correcta cumplimentación de la declaración a través del sistema Intrastat de esta operación.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Reparación

ENUNCIADO

Una empresa, sita en Valladolid, adquirió en 2017 2.000 unidades de altavoces a una empresa alemana, sita en Múnich. En julio de 2018, la empresa española comprueba que dichos altavoces son defectuosos y que es necesaria su reparación. Los altavoces se encuentran en garantía, por lo que la empresa vallisoletana no realizará ningún pago en dicho concepto. La mercancía se envía por camión a Múnich para su reparación. El peso de la misma es de 3.650,45 kilogramos. Una vez reparada, la empresa alemana reenvía los altavoces a España. El coste de la reparación asciende a 3.000 euros.

Se pide:

Determinar la correcta cumplimentación de la declaración a través del sistema Intrastat de esta operación.

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Infracciones y sanciones

ENUNCIADO

Una empresa, cuyas introducciones en el ejercicio 2017 sobrepasaron el umbral de exención y, por tanto, durante todo el ejercicio 2018 resulta obligada a presentar declaraciones por el sistema Intrastat (flujo introducción), no presentó las declaraciones en los periodos de referencia enero y febrero de 2018, meses en los que no realizó ninguna introducción intracomunitaria.

En el periodo marzo 2018, tampoco presentó la correspondiente declaración, mes en el que realizó introducciones por valor de 5.000.000 de euros.

Se pide:

Analizar las infracciones cometidas, así como, en su caso, las sanciones que pudieran interponerse.

II. INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA PARA LA RESOLUCIÓN DE LOS CASOS PRÁCTICOS

1. MARCO NORMATIVO

A nivel intracomunitario, el sistema Intrastat se encuentra regulado en el Reglamento (CE) 638/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre las estadísticas comunitarias de intercambios de bienes entre Estados miembros y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 3330/91 del Consejo.

El desarrollo normativo del mencionado reglamento se lleva a cabo en nuestro ámbito nacional a través de la Orden HFP/36/2018, de 18 de enero, por la que se establecen determinadas disposiciones relativas al sistema Intrastat, que entró en vigor el día 1 de marzo de 2018. En la misma, se determina como organismo responsable de la elaboración de la estadística del sistema Intrastat el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por lo que este departamento, en virtud de su competencia, aprobó las instrucciones para la formalización de la declaración Intrastat en la Resolución de 22 de mayo de 2018, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, para la elaboración de estadísticas de intercambios de bienes entre Estados miembros (sistema Intrastat). Con su puesta en vigor, queda derogada la Resolución de 27 de enero de 2009, de la Presidencia de la AEAT.

En materia de infracciones y sanciones, resulta de aplicación la Ley 12/1989, de 9 de mayo, de Función Estadística Pública, que en el ámbito sancionador se desarrolla a través del Real Decreto 1572/1993, de 10 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento administrativo sancionador de las infracciones por incumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley de la función estadística pública.

2. SUJETOS OBLIGADOS A LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN INTRASTAT

Para estar obligado a presentar la declaración informativa a través del sistema Intrastat deben darse dos circunstancias:

- Ser sujeto pasivo del IVA y haber formalizado un contrato cuyo efecto sea la expedición de mercancías al territorio estadístico de la Unión Europea o bien la entrega de mercancías desde el mismo; o, en su defecto, proceder a la expedición o entrega de las mercancías; o, en última instancia, estar en posesión de las mercancías objeto de la expedición o entrega. Hay que tener en cuenta que dicho territorio estadístico comprende el territorio aduanero, tal y como se define en el artículo 4 del Reglamento (CEE) 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, con

la salvedad de que el territorio estadístico de Alemania comprenderá además Heligoland. En lo que respecta al territorio estadístico español, está formado por el territorio peninsular, las Islas Baleares y Canarias. No obstante, los movimientos de mercancías que se inicien o destinen al archipiélago canario quedan asimismo excluidas, ya que las mismas se formalizan en un documento único administrativo (DUA) y las expediciones e introducciones de mercancías formalizadas en un DUA, siempre que este incluya todos los datos requeridos por el sistema Intrastat, quedan expresamente excluidas de la declaración.

- Haber alcanzado el umbral de exención. Los umbrales de exención, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del Reglamento (CE) n.º 638/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, quedan fijados en los siguientes importes:
 - a) Flujo de introducción: 400.000 euros de importe facturado en el ejercicio precedente.
 - b) Flujo de expedición: 400.000 euros de importe facturado en el ejercicio precedente.

Ahora bien, si en el año natural se supera el umbral de exención en el flujo de introducción o expedición, la obligación de presentar la declaración empezará desde el momento en que durante el año natural los obligados a suministrar la información hubieran realizado operaciones por un valor acumulado igual o superior al umbral de exención.

Es importante destacar que la obligación de presentación de la declaración Intrastat es independiente para los flujos de introducción y expedición. Por tanto, si el umbral solamente se supera en uno de los flujos, por ejemplo, de introducción, únicamente se deberá presentar la declaración de Intrastat respecto al flujo de introducción.

Una vez que un operador está obligado a presentar la declaración, dicha obligación perdura hasta que vuelva a estar exento por no haber superado en el año precedente el umbral. Y, aunque durante un periodo de referencia no hubiera realizado operaciones intracomunitarias, deberá asimismo presentar una declaración sin operaciones (cero), referida a dicho periodo.

3. MERCANCÍAS OBJETO DE LA DECLARACIÓN

Serán únicamente objeto de la declaración en el sistema Intrastat las mercancías, no debiendo incluirse las prestaciones de servicio, a diferencia, por ejemplo, del modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Se entiende por mercancías los bienes muebles, incluidos el gas y la electricidad. No obstante, se ha introducido una novedad en este aspecto, puesto que la Resolución de 22 de mayo de 2018 establece la obligatoriedad de declarar las reparaciones (definidas como las operaciones que tienen por objeto la restauración del producto a su

estado de funcionamiento original), a pesar de que conceptualmente nos encontramos ante una prestación de servicios.

Quedan excluidas de la declaración Intrastat los medios de pago de curso legal (monedas, billetes, sellos, etc.); las mercancías transportadas hacia o desde los enclaves territoriales, tales como embajadas, consulados y fuerzas armadas españolas estacionadas en otros Estados miembros; los soportes de información que contengan información personalizada (DVD, CD, planos, programas informáticos, etc.); los programas informáticos descargados de internet; las mercancías suministradas a título gratuito que no son por sí mismas objeto de una transacción comercial, como son las muestras comerciales y el material publicitario; y los medios de transporte que sean utilizados para facilitar el transporte de mercancías o pasajeros, siempre que no sean ellos mismos el objeto de la transacción.

4. IMPUTACIÓN TEMPORAL

El periodo de referencia al que debe ceñirse la declaración es, como regla general, el mes natural y se incluirán las operaciones devengadas en ese mes según las reglas del IVA. En los casos en que no se produzca el devengo de la operación en aplicación de las normas de IVA, se devengará en el momento en que tenga lugar la salida (flujo de expedición) o la entrada (flujo de introducción) de las mercancías. No obstante, cuando se trate de los siguientes supuestos específicos: operaciones de arrendamiento financiero y supuestos de uso temporal, las operaciones se devengarán en aquel periodo en el que se haya devengado el IVA que corresponda a la primera cuota. Aunque, en el caso de que no se haya tenido conocimiento en los supuestos de uso temporal (arrendamiento operativo, alquiler, préstamo, etc.) que la operación iba a tener una duración superior a 24 meses, el devengo se producirá en el periodo en el que haya tenido lugar dicho conocimiento o bien en el mes natural en el que se haya superado el plazo de 24 meses.

El plazo de presentación de las declaraciones, que deberá realizarse individualmente según el flujo de que se trate (introducción o expedición), será hasta el día 12 o inmediato hábil posterior del mes siguiente a la finalización del periodo de referencia (mes natural). En ningún caso se tendrán en cuenta periodos vacacionales, por lo que este plazo será aplicable durante todo el año (incluidas las declaraciones de julio o agosto).

Resulta obligatoria la presentación por vía telemática a través de la sede electrónica de la AEAT (<<https://www.agenciatributaria.gob.es>>), no contemplándose, a partir del 1 de marzo de 2018, la posibilidad de presentar la declaración en papel.

En el caso de que las declaraciones presentadas sean incorrectas, estas podrán rectificarse o anularse. Se podrán añadir, anular o rectificar datos de partidas mediante la rectificación. Sin embargo, cuando se haya declarado erróneamente el periodo, el flujo o el NIF, necesariamente deberá anularse la declaración y presentar una nueva (sin que la presentación de la nueva declaración pueda incurrir en infracción por presentación fuera de plazo). El plazo para la rectificación o anulación de una declaración finaliza el día 30 de junio del siguiente año natural a aquel al que

corresponda la declaración, aunque podrá ser prorrogado por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales por razones extraordinarias.

5. MODALIDADES DE PRESENTACIÓN

Las declaraciones pueden presentarse por tres vías:

- **Formulario electrónico.** Las declaraciones se pueden cumplimentar *online* a través de la sede electrónica en la página de la Agencia Tributaria y enviar directamente a través de internet, existiendo dos enlaces distintos según se trate de la presentación de «Declaración con operaciones» y «Declaración sin operaciones».

Este sistema, en el que la cumplimentación de la declaración resulta fácil e intuitiva, está pensado para aquellas empresas que realizan pocas operaciones ya que cada formulario permite introducir un máximo de 25 partidas. No obstante, pueden rellenarse tantas declaraciones (de 25 partidas) como sean necesarias, con el único requisito de numerarlas correlativamente indicando el número de orden correspondiente en la casilla 3 de la declaración.

- **Envío de fichero en formato EDIFACT.** Los datos de la declaración han de estar ajustados al formato EDIFACT-CUSDEC/INSTAT. Por lo que habrá de disponer de un programa que sea capaz de escribir mensajes en este formato. Una vez cumplimentado (el número máximo de partidas por fichero es de 999), se enviará un mensaje con las declaraciones en el formato *.edi, y se obtendrá un mensaje de respuesta CUSRES/INSRES/INTRASTAT.
- **Envío de fichero CSV.** En este caso, se realizará la importación del fichero con formato CSV, teniendo en cuenta que el número máximo de partidas por fichero es, al igual que en el formato EDIFACT, de 999 partidas. Se puede utilizar cualquier aplicación ofimática con salida de ficheros del tipo *.csv (por ejemplo, una hoja de cálculo). En cada columna, se procederá a escribir los datos de cada campo, dejando una columna vacía para los campos sin contenido.

En el fichero ha de cumplimentarse una línea por cada partida de orden, sin tener en cuenta los datos correspondientes a la cabecera (identificación del obligado, periodo de referencia, etc.), ya que estas se obtienen a partir de los datos del certificado de firma electrónica o bien se introducen a mano, en el momento de la cumplimentación, firma y remisión. Por tanto, solo deben contener los datos correspondientes a las partidas de orden (casillas 8 a 19 de la declaración), separando cada dato del anterior mediante un punto y coma «;». Si un dato falta, por no tener que declararse o ser optativo, deberá quedar reducido a punto y coma, punto y coma «;».

Ha de tenerse en cuenta que, por este método, no se permite presentar declaraciones rectificativas. Si se tiene que modificar una declaración, es necesario anularla y presentarla como nueva. No obstante, se admite la corrección directa en el formulario si el número de partidas es inferior o igual a 200.

SOLUCIÓN CASO PRÁCTICO NÚM. 1

En primer lugar, teniendo en cuenta que la empresa española es un sujeto pasivo a efectos del IVA y que las expediciones realizadas en el ejercicio precedente (2017) han sobrepasado el umbral de exención, estará obligada a presentar la declaración por el sistema Intrastat, flujo de expedición, todos los meses del año 2018, aun en el caso de que en alguno de dichos meses no realizase operaciones.

La declaración formal de los datos relativos a las operaciones intracomunitarias, a través del sistema Intrastat, se realiza mediante el cumplimiento de las diferentes casillas de la declaración (19 en total). No obstante, tal y como dispone la Orden HFP/36/2018, las siguientes casillas no se cumplimentarán:

- Casilla 5: Moneda.
- Casilla 6: Designación de las mercancías.
- Casilla 12: Puerto/aeropuerto de carga.
- Casilla 15: Régimen estadístico.

La operación enunciada en este supuesto ha de declararse cumplimentando las correspondientes casillas del modo que se detalla a continuación:

Casilla 1: Obligado a suministrar la información. En la misma deberá constar el número de identificación fiscal (NIF) del obligado a suministrar la información. En este caso, el NIF A12345678.

Casilla 2: Periodo de referencia (mes y año). El periodo referente a las operaciones consignadas en la declaración estadística se indicará consignando el mes (con dos dígitos) y el año (con cuatro dígitos): 05 - 2018.

Casilla 3: Número de la declaración. Esta casilla recoge la numeración de las declaraciones presentadas en el mismo periodo de referencia. En el caso de que el número de partidas de orden admitidas para cada tipo de declaración sean insuficientes, existe la posibilidad de enviar tantas declaraciones como sean necesarias, que deberán numerarse de forma correlativa e independiente por cada periodo y flujo (expedición o introducción). En este caso, como solamente consta una operación en el periodo y, por tanto, solo se presentará una declaración, el número a consignar será «1».

Casilla 4: Tercero declarante. En el supuesto de que la presentación de la declaración se realice a través de un tercero, en esta casilla se deberá consignar su NIF; en caso contrario, esta casilla no se cumplimentará.

Casilla 7: Número de partida de orden. Las diferentes operaciones incluidas en cada declaración deberán numerarse correlativamente, consignando en esta casilla el número correspondiente. No obstante, el obligado tiene la opción de acumular, en una misma partida de orden, la masa neta (ca-

silla 16), los valores (casillas 18 y 19) y unidades suplementarias (casilla 17) de varias transacciones realizadas en el mismo periodo y flujo, siempre que el resto de los datos consignados (casillas 8a, 8b, 9, 10, 11, 12, 13 y 14) sean coincidentes. En el caso que nos ocupa, suponemos que el obligado ha optado por acumular las tres operaciones planteadas en el ejercicio en una misma partida de orden. Como solamente consta una operación (acumulada) en el periodo, el número a consignar será «1».

Casilla 8a: Estado miembro de procedencia o destino. El Estado miembro de procedencia o destino de las mercancías se consignará utilizando la codificación alfabética aprobada por el Reglamento (CE) n.º 1106/2012 de la Comisión, de 27 de noviembre de 2012, por el que se aplica el Reglamento (CE) n.º 471/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre estadísticas comunitarias relativas al comercio exterior con terceros países, en lo que concierne a la actualización de la nomenclatura de países y territorios. En este caso, al tratarse de una expedición, se consignará el Estado miembro de destino: «FR» (Francia).

8b: Provincia de procedencia y destino. En este supuesto, al tratarse de una expedición, se consignará la provincia desde la que se han expedido las mercancías: «08» (Barcelona).

Casilla 9: Condiciones de entrega. Aquí se señalarán las condiciones de entrega, internacionalmente conocidas como INCOTERMS. Las condiciones de entrega, que figuran en la factura, son CIF (coste, seguro y flete).

Casilla 10: Naturaleza de la transacción. Se señalará la naturaleza de la transacción por medio de un código de dos dígitos, según la codificación recogida en el anexo IV de la Resolución de 22 de mayo de 2018, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT. El primero de los dígitos corresponderá a la columna A de dicho anexo y el segundo a las subdivisiones indicadas en la columna B. En el caso que nos ocupa, se trata de una compraventa en firme, por lo que el primer dígito a consignar es «1», que corresponde a las transacciones que suponen un traspaso de propiedad real o previsto de residentes a no residentes a cambio de compensación. Y el segundo dígito, otro «1», correspondiente a las compraventas en firme.

Casilla 11: Modalidad de transporte. Se indicará el medio de transporte activo en el que las mercancías han salido o entrado del territorio estadístico español, utilizando el código de un dígito según la codificación que figura en el anexo V de la mencionada Resolución de 22 de mayo de 2018. En este caso, se consignará «1» (transporte marítimo).

Casilla 13: Código de las mercancías. Se consignará el código de ocho dígitos de la nomenclatura combinada (NC8) correspondiente a la mercancía de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, que se halle vigente en el periodo de referencia de la declaración. Cada año, el anexo I de dicho reglamento es objeto de modificación para la actualización de los correspondientes códigos. A efectos de 2018, resulta de aplicación el Reglamento de ejecución (UE) 2017/1925 de la Comisión, de 12 de octubre de 2017, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

El código de la nomenclatura combinada correspondiente a la mercancía expedida señalada en el supuesto (Dipentaerythritol 85% – CAS NR 126-58-9) es 29094980.

Casilla 14: País de origen. Esta casilla únicamente se consignará en el flujo de introducción.

Casilla 16: Masa neta. La masa neta es la masa real de las mercancías, excluidos los envases y embalajes. Se expresará en kilogramos sin decimales o con tres decimales separados por coma y sin separador de miles. En este caso, 26000 (se declara el peso total de las tres expediciones, ya que la empresa ha optado por la declaración acumuladas de los diferentes envíos).

Casilla 17: Unidades suplementarias. Deberá consignarse el número de unidades suplementarias (gramos, litros, miles de litros, miles de kilovatios, metros, metros cúbicos, número de unidades, etc.) en aquellas mercancías en las que así lo determine la nomenclatura vigente, de acuerdo con la lista de unidades suplementarias que figura en el Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

Para la partida del supuesto, no existen unidades suplementarias, por lo que esta casilla no se cumplimentará.

Casilla 18: Valor de la mercancía. El valor a consignar, con carácter general, es el que se recoge en factura, sin incluir el IVA ni otros derechos (como los impuestos especiales) a que estuviere sujeta la operación. Sin embargo, sí incluirá los gastos accesorios como embalajes, transporte, seguro o comisiones, con independencia de que hayan sido incluidos en la factura con el valor de la mercancía o en una factura separada. El valor se expresará en euros con dos decimales separados por coma, sin separador de miles: 63700,00 (como se ha optado por consignar los datos acumulados, se incluirá el valor total de las tres expediciones).

Casilla 19: Valor estadístico. Este valor se calcula partiendo del valor de la mercancía, al que habrá que incluir la parte que corresponda al trayecto desde el punto de partida de la mercancía hasta el lugar de salida (en las expediciones) o de entrada (en las introducciones) del territorio estadístico español respecto a los gastos accesorios (que son, principalmente, el transporte y el seguro).

Teniendo en cuenta que la distancia aproximada entre Barcelona y París es de 1.035 kilómetros, y que la distancia entre Barcelona y la «frontera» del territorio estadístico español es de 175 kilómetros (lo que supone el 17% del transporte total), se ha de sumar al valor de la mercancía (excluidos los gastos de transporte y seguro) el 17% del valor total de los gastos de transporte y seguro, para obtener así el valor estadístico: 63197,85.

Cálculo: $63.700 - 605 = 63.095 + 102,85 (17\% \times 605) = 63.197,85$ euros

La cumplimentación de este caso práctico en formato CSV se realizaría de la siguiente manera:

FR;08;CIF;11;1;;29094980;;;26000;;63700,00;63197,85

SOLUCIÓN CASO PRÁCTICO NÚM. 2

En primer lugar, la empresa española, sujeto pasivo a efectos del IVA, no superó en el ejercicio precedente (2017) el umbral de exención, ya que el importe facturado (350.000 €) fue inferior a 400.000 euros. Por tanto, en principio, la empresa no estaría obligada a presentar declaraciones durante el año 2018. Sin embargo, en los casos en los que durante el año natural se supere el umbral de exención en cualquiera de los flujos, porque se hubieran realizado operaciones por un valor acumulado igual o superior a 400.000 euros, la obligación de presentar la declaración nacerá en el mes que se alcanzó o superó el umbral de exención. En este caso, la declaración únicamente incluirá las operaciones realizadas en dicho mes.

En consecuencia, este operador no estará obligado a presentar la declaración hasta el mes de abril, periodo en el que superó el umbral ($300.000 + 410.000 = 710.000$ €), extendiéndose esta obligación a los meses restantes de 2018 y, por ende, todos los meses de 2019.

La declaración formal de los datos relativos a las operaciones intracomunitarias, a través del sistema Intrastat, se realiza mediante el cumplimiento de las diferentes casillas de la declaración (19 en total). No obstante, tal y como dispone la Orden HFP/36/2018, las siguientes casillas no se cumplimentarán:

- Casilla 5: Moneda.
- Casilla 6: Designación de las mercancías.
- Casilla 12: Puerto/aeropuerto de carga.
- Casilla 15: Régimen estadístico.

La operación enunciada en este supuesto ha de declararse cumplimentando las correspondientes casillas del modo que se detalla a continuación:

Casilla 1: Obligado a suministrar la información. En la misma deberá constar el NIF del obligado a suministrar la información. En este caso, el NIF B98765433.

Casilla 2: Periodo de referencia (mes y año): 04 - 2018.

Casilla 3: Número de la declaración. Al constar solamente una operación en el periodo, se presentará una única declaración, por lo que el número a consignar será «1».

Casilla 4: Tercero declarante. En el supuesto de que la presentación de la declaración se realice a través de un tercero, en esta casilla se deberá consignar su NIF; en caso contrario, esta casilla no se cumplimentará.

Casilla 7: Número de partida de orden. Solamente consta una operación en el periodo, por lo que el número a consignar será «1».

Casilla 8a: Estado miembro de procedencia o destino. Se trata de una introducción y se consignará el Estado miembro de procedencia: «DE» (Alemania).

8b: Provincia de procedencia y destino. Se trata de una introducción y se consignará la provincia de destino de las mercancías: «43» (Tarragona).

Casilla 9: Condiciones de entrega: FCA (franco transportista).

Casilla 10: Naturaleza de la transacción: 11 (compraventa en firme).

Casilla 11: Modalidad de transporte: «3» (transporte por carretera).

Casilla 13: Código de las mercancías. El código de la nomenclatura combinada correspondiente a la mercancía introducida señalada en el enunciado (colorantes alimentarios) es 32041700.

Casilla 14: País de origen. El país de origen se consignará utilizando la codificación alfabética aprobada por el Reglamento (CE) n.º 1106/2012 de la Comisión, de 27 de noviembre de 2012. En similitud al criterio utilizado en el ámbito aduanero, se considerarán originarias de un país las mercancías que se obtengan o fabriquen íntegramente en dicho país. En el supuesto de que en la producción de una mercancía haya intervenido más de un país, el país de origen será aquel en el que se haya producido la última transformación o elaboración sustancial, económicamente justificada, efectuada en una empresa equipada a este efecto y que haya conducido a la fabricación de un producto nuevo o que represente un grado de fabricación importante.

En este supuesto, se consignará el código «ZM» (Zambia) puesto que el enunciado indica que los colorantes son originarios de dicho país.

Casilla 16: Masa neta: 33500.

Casilla 17: Unidades suplementarias. Para la partida del supuesto, no existen unidades suplementarias, por lo que esta casilla no se cumplimentará.

Casilla 18: Valor de la mercancía: 410000.

En el supuesto que nos ocupa, a finales del semestre y una vez presentada la presente declaración, la empresa alemana aplicará un descuento sobre el valor declarado. Este hecho no afecta a la declaración ya presentada y no procede realizar ninguna rectificación del valor declarado, tal como indica la resolución al exponer que: «Si con posterioridad a la presentación de la declaración se produjeran reembolsos, descuentos, abonos, *rappels* y similares, que no fueran conocidos en el momento en el que se presentó la declaración, no procederá la rectificación del valor declarado».

Casilla 19: Valor estadístico. Teniendo en cuenta que la distancia aproximada entre Fráncfort y Tarragona es de 1.400 kilómetros, y que la distancia entre Fráncfort y la «frontera» del territorio estadístico español es de 1.130 kilómetros (lo que supone el 81 % del transporte total),

se ha de sumar al valor de la mercancía (excluidos los gastos de transporte y seguro) el 81 % del valor total de los gastos de transporte y seguro, para obtener así el valor estadístico: 410810,00.

$$\text{Cálculo: } 410.000 + 810 (81\% \times 1.000) = 410.810 \text{ euros}$$

La cumplimentación de este caso práctico en formato CSV se realizaría de la siguiente manera:

DE;43;FCA;11;3;;32041700;ZM;;33500;;410000,00;410810,00

SOLUCIÓN CASO PRÁCTICO NÚM. 3

En este supuesto se comentará únicamente la cumplimentación de las casillas 8 a 19 (teniendo en cuenta que las casillas 12 y 15 no han de cumplimentarse), debido a que las casillas iniciales de la declaración no entrañan complejidad alguna y han sido comentadas de manera suficiente en los dos supuestos anteriores. Se parte de la premisa de que la empresa del supuesto está obligada a presentar declaración a través del sistema Intrastat en el flujo de expedición.

Nos encontramos ante la realización, por una empresa situada en otro Estado miembro (Italia), de una operación de perfeccionamiento bajo contrato, concepto que comprende las operaciones de transformación, construcción, montaje, mejora, renovación y, en definitiva, cualquier otra que tenga por objeto producir un artículo nuevo o realmente mejorado. En el caso que nos ocupa, se produce la transformación del caucho natural en neumáticos.

La operación enunciada en este supuesto ha de declararse cumplimentando las correspondientes casillas del modo que se detalla a continuación:

Casilla 8a: Estado miembro de procedencia o destino: «IT» (Italia).

8b: Provincia de procedencia y destino: «28» (Madrid).

Casilla 9: Condiciones de entrega: FOB (franco a bordo).

Casilla 10: Naturaleza de la transacción. En las operaciones de perfeccionamiento bajo contrato, se aplican las siguientes normas para la consignación de la naturaleza de la transacción:

- Si una vez realizadas las operaciones de perfeccionamiento las mercancías van a regresar al mismo Estado miembro de expedición inicial: en el envío de las mercancías para su procesamiento se utilizará el código 41, y cuando se devuelvan una vez efectuado, se consignará el código 51.
- Si una vez realizadas las operaciones de perfeccionamiento las mercancías no van a regresar al Estado miembro de expedición inicial: en el envío de las mercancías

para su procesamiento se utilizará el código 42, y cuando se devuelvan una vez efectuado, se consignará el código 52.

Por tanto, en la expedición del caucho y consiguiente envío de los neumáticos fabricados a partir de este material, se consignarán los siguientes códigos según nos encontremos en la opción a) o b) del ejercicio:

Opción a)

Empresa española:

- Expedición del caucho: código 41.
- Introducción de los neumáticos: código 51.

Empresa italiana:

- Introducción del caucho: código 41.
- Expedición de los neumáticos a España: código 51.

Opción b)

Empresa española:

- Expedición del caucho: código 42.

Empresa italiana:

- Introducción del caucho: código 42.
- Expedición de los neumáticos a Lituania (LT): código 52.

Empresa lituana:

- Introducción de los neumáticos: código 52.

Casilla 11: Modalidad de transporte: «1» (transporte marítimo).

Casilla 13: Código de las mercancías. El código de la nomenclatura combinada correspondiente a la mercancía expedida señalada en el enunciado (caucho natral) es 40012900.

Casilla 14: País de origen. Esta casilla únicamente se consignará en el flujo de introducción.

Casilla 16: Masa neta: 5000.

Casilla 17: Unidades suplementarias. Para la partida del supuesto, no existen unidades suplementarias, por lo que esta casilla no se cumplimentará.

Casilla 18: Valor de la mercancía. Respecto a las mercancías que se han enviado para su perfeccionamiento bajo contrato (caucho natural), se consignará el valor estimado del importe total que se facturaría si se tratara de una compra o venta de mercancías idénticas o similares (producidas en el mismo país, en el momento más aproximado en el tiempo, al mismo nivel comercial, en cantidad similar). En este caso: 7700,00.

Posteriormente, respecto a la introducción de las mercancías resultantes del perfeccionamiento bajo contrato (neumáticos), se consignará el valor correspondiente a la suma del valor de la mercancía recibida para su perfeccionamiento bajo contrato, el coste del perfeccionamiento y el de otras partes y materiales incorporados al bien en dicho proceso.

Casilla 19: Valor estadístico. Teniendo en cuenta que la distancia aproximada entre Madrid y Roma es de 1.950 kilómetros, y que la distancia entre Madrid y la «frontera» del territorio estadístico español es de 370 kilómetros (lo que supone el 19% del transporte total), se ha de sumar al valor de la mercancía el 19% del valor total de los gastos de transporte y seguro, para obtener así el valor estadístico: 7852,00.

$$\text{Cálculo: } 7.700 + 152 (19\% \times 800) = 7.852 \text{ euros}$$

La cumplimentación de este caso práctico en formato CSV se realizaría de la siguiente manera:

- Opción a)

IT;28;FOB;41;1;;40012900;;;5000;;7700,00;7852,00

- Opción b)

IT;28;FOB;42;1;;40012900;;;5000;;7700,00;7852,00

SOLUCIÓN CASO PRÁCTICO NÚM. 4

En este supuesto se comentará únicamente la cumplimentación de las casillas 8 a 19 (teniendo en cuenta que las casillas 12 y 15 no han de cumplimentarse), debido a que las casillas iniciales de la declaración no entrañan complejidad alguna y han sido comentadas de manera suficiente en los supuestos anteriores. Se parte de la premisa de que la empresa del supuesto está obligada a presentar declaración a través del sistema Intrastat en el flujo de expedición.

Nos encontramos ante la realización, por una empresa situada en otro Estado miembro (Alemania), de una reparación, entendida como una operación que tiene por objeto la restauración del

producto a su estado de funcionamiento original. Aunque en el ámbito objetivo de la declaración presentada a través del sistema Intrastat solamente han de incluirse los bienes y no la realización de operaciones de servicio, las mercancías que se expidan para ser reparadas también deberán declararse, en el momento en que se produzca el envío de las mercancías, así como cuando se devuelvan las mercancías reparadas.

La operación enunciada en este supuesto ha de declararse cumplimentando las correspondientes casillas del modo que se detalla a continuación:

Casilla 8a: Estado miembro de procedencia o destino: «DE» (Alemania).

8b: Provincia de procedencia y destino: «47» (Valladolid).

Casilla 9: Condiciones de entrega. Como la empresa española no debe realizar ningún pago, se entiende que el envío se realiza con todos los costes incluidos, condiciones CIF (coste, seguro y flete).

Casilla 10: Naturaleza de la transacción. En las operaciones de reparación o mantenimiento, se aplican las siguientes normas para la consignación de la naturaleza de la transacción:

- Al envío de las mercancías se utilizará el código de naturaleza de la transacción 44 (reparación a título gratuito), y si dichas operaciones tuvieran carácter oneroso, el código a utilizar será el 45.
- Al retorno de las mercancías, una vez reparadas o efectuadas las operaciones de reparación o mantenimiento, se utilizarán los códigos 54 y 55, respectivamente, en función de si la reparación ha sido gratuita u onerosa.

Por tanto, en la expedición de los altavoces, la empresa española consignará el código 44, ya que los mismos estaban en garantía y su arreglo no ha supuesto ningún pago para la empresa.

Cuando se introduzca la mercancía, una vez reparada, se consignará el código 54.

Casilla 11: Modalidad de transporte: «3» (transporte por carretera).

Casilla 13: Código de las mercancías. El código de la nomenclatura combinada correspondiente a los altavoces es 85182190.

Casilla 14: País de origen. Esta casilla únicamente se consignará en el flujo de introducción.

Casilla 16: Masa neta: 3650,450

Casilla 17: Unidades suplementarias. El Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo recoge para la partida 8518.21.90 la obligatoriedad de consignar el número de unidades (p/st), siendo en este caso: 2000.

Casilla 18: Valor de la mercancía.

- A la salida (expedición), para la realización de las operaciones, se consignará como valor cero (0,00).
- A la entrada (reintroducción), una vez realizada la reparación, el valor que se consignará será el coste total de dichas operaciones (3000,00).

Casilla 19: Valor estadístico.

- A la salida (expedición), para la realización de las operaciones, se consignará como valor cero (0,00).
- A la entrada (reintroducción), una vez realizada la reparación, el valor que se consignará será el coste total de dichas operaciones (3000,00), si este se conoce.

En este caso, se presupone que la empresa española no conoce el coste de transporte y seguro de las mercancías, ya que el gasto no ha sido a su cargo.

La cumplimentación de este caso práctico en formato CSV se realizaría de la siguiente manera:

DE;47;CIF;44;3;; 85182190;;;3650,450;2000;0,00;0,00

SOLUCIÓN CASO PRÁCTICO NÚM. 5

La normativa relativa al procedimiento sancionador aplicable a las infracciones cometidas en relación con las declaraciones presentadas por el sistema Intrastat se recoge en la Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública, y en su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1572/1993, de 10 de septiembre. Además, hay que tener en cuenta las especificaciones aplicables con carácter general en el ámbito administrativo, recogidas en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

En concreto, la Ley 12/1989 recoge, en sus artículos 48 a 54, las conductas que pueden ser objeto de infracción en este ámbito, y que se detallan a continuación:

INFRACCIONES LEVES:

- La no remisión o el retraso en el envío de datos cuando no hubiere causado perjuicio grave para el servicio, y hubiere obligación de suministrarlos.

- El envío de datos incompletos o inexactos cuando no hubiere causado perjuicio grave para el servicio, y hubiere obligación de suministrarlos.

Las infracciones leves se sancionarán con multas de 60,11 a 300,51 euros.

INFRACCIONES GRAVES:

- La no remisión o el retraso en el envío de los datos requeridos cuando se produjese grave perjuicio para el servicio, y hubiere obligación de suministrarlos.
- El envío de datos incompletos o inexactos cuando se produjese grave perjuicio para el servicio, y hubiere obligación de suministrarlos.
- La comisión de una infracción leve cuando el infractor hubiera sido sancionado por otras dos leves dentro del periodo de un año.

La disposición adicional única del Real Decreto 1572/1993 determina que se considerará que se produce un grave perjuicio para el servicio cuando la diferencia, en un periodo de referencia, entre los datos declarados o correspondientes a declaraciones no presentadas, y los correctos que deberían haberse formulado en la declaración, supere los 250.000 euros.

Las infracciones graves serán sancionadas con multas de 300,52 a 3.005,06 euros.

INFRACCIONES MUY GRAVES:

- El suministro de datos falsos a los servicios estadísticos competentes.
- La resistencia notoria, habitual o con alegación de excusas falsas en el envío de los datos requeridos, cuando hubiere obligación de suministrarlos.
- La comisión de una infracción grave cuando el infractor hubiere sido sancionado por otras dos graves dentro del periodo de un año

Se considerará que existe resistencia notoria o habitual, tal como expone la disposición adicional única del Real Decreto 1572/1993, cuando no se dé justificación a los requerimientos formulados en relación con las declaraciones correspondientes a tres periodos de referencia sucesivos o bien a seis periodos de referencia alternos dentro del año estadístico.

Las infracciones muy graves serán sancionadas con multas de 3.005,07 a 30.050,61 euros.

Para el cálculo de las sanciones, hay que tener en cuenta que la base de las mismas se graduará atendiendo, en cada caso, a la propia gravedad de la infracción, a la naturaleza de los daños y perjuicios causados y a la conducta anterior de los infractores. Así, el Real Decreto 1572/1993 establece dos graduaciones de la sanción (acumulativas), que se detallan a continuación:

- Atendiendo a la conducta anterior del infractor en el periodo de un año natural a contar desde el último incumplimiento, la no presentación de la declaración o la no atención a los requerimientos de la Administración supondrá:
 - a) En relación con un periodo de referencia, que se aplique, por este concepto, un incremento del 100% de la sanción mínima prevista para el tipo de infracción calificada.
 - b) En relación con dos periodos de referencia, que se aplique, por este concepto, un incremento del 150% de la sanción mínima prevista para el tipo de infracción calificada.
 - c) En relación con más de dos periodos de referencia, que se aplique, por este concepto, un incremento del 300% de la sanción mínima prevista para el tipo de infracción calificada.
- Atendiendo a la naturaleza de los daños y perjuicios causados, cada tipo de infracción se graduará siguiendo los siguientes criterios:
 - a) En las infracciones leves:
 - 1.º Cuando la diferencia entre el importe declarado y el que debería haberse formulado sea igual o inferior a 100.000 euros en el periodo de referencia, la sanción será del 100% de la sanción mínima.
 - 2.º Cuando la diferencia entre el importe declarado y el que debería haberse formulado sea superior a 100.000 euros e inferior a 250.000 euros en el periodo de referencia, la sanción será del 200% de la sanción mínima.
 - b) En las infracciones graves:
 - 1.º Cuando la diferencia entre el importe declarado y el que debería haberse formulado sea igual o superior a 250.000 euros e inferior a 1.000.000 de euros en el periodo de referencia, la sanción será del 200% de la sanción mínima.
 - 2.º Cuando la diferencia entre el importe declarado y el que debería haberse formulado sea igual o superior a 1.000.000 de euros e inferior a 6.000.000 de euros en el periodo de referencia, la sanción será del 400% de la sanción mínima.
 - 3.º Cuando la diferencia entre el importe declarado y el que debería haberse formulado sea igual o superior a 6.000.000 de euros en el periodo de referencia, la sanción será del 750% de la sanción mínima.
 - c) En las infracciones muy graves:

- 1.º Cuando la diferencia entre el importe declarado y el que debería haberse formulado sea inferior o igual a 250.000 euros en el periodo de referencia, la sanción será del 100 % de la sanción mínima.
- 2.º Cuando la diferencia entre el importe declarado y el que debería haberse formulado sea igual o superior a 250.000 euros e inferior a 1.000.000 de euros en el periodo de referencia, la sanción será del 200 % de la sanción mínima.
- 3.º Cuando la diferencia entre el importe declarado y el que debería haberse formulado sea igual o superior a 1.000.000 de euros e inferior a 6.000.000 de euros en el periodo de referencia, la sanción será del 400 % de la sanción mínima.
- 4.º Cuando la diferencia entre el importe declarado y el que debería haberse formulado sea igual o superior a 6.000.000 de euros en el periodo de referencia, la sanción será del 750 % de la sanción mínima.

Una vez analizadas cada una de las infracciones, así como el cálculo de las posibles sanciones que pudieran proceder, se analizan a continuación las infracciones que se cometen en este supuesto, así como las sanciones que, en su caso, pudieran corresponder:

1. *Infracción referente al periodo 01/2018:*

Infracción leve por no remisión de la declaración sin que exista grave perjuicio.

La sanción correspondiente a esta infracción sería de 60,11 euros, sin que sea aplicable ningún criterio de graduación.

2. *Infracción referente al periodo 02/2018:*

Infracción leve por no remisión de la declaración sin que exista grave perjuicio.

La sanción inicial correspondiente a esta infracción (60,11 €) se graduaría de la siguiente manera:

- + 150 % por ser el segundo periodo de referencia en el que se produce un incumplimiento: 90,17 euros ($60,11 \times 1,5$).
- Cuantía total: 150,28 euros ($60,11 + 90,17$).

3. *Infracción referente al periodo 03/2018:*

Infracción grave por no remisión de la declaración cuando se hubiere causado perjuicio grave para el servicio.

La sanción inicial correspondiente a esta infracción (300,52 €) se graduaría de la siguiente manera:

- + 400 % por la cuantía (1.000.000 – 6.000.000 €): 1.202,08 euros ($300,52 \times 4$).
- + 300 % por ser el tercer periodo de referencia en el que se produce un incumplimiento: 901,56 euros ($300,52 \times 3$).
- Cuantía total: 2.103,64 euros.

Sin embargo, las cuantías analizadas pueden ser objeto de las reducciones reguladas en el artículo 85 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Dicho precepto recoge la posibilidad de aplicar dos supuestos de reducción acumulables, siempre y cuando el interesado haya desistido o renunciado de cualquier acción o recurso en vía administrativa contra la sanción, de una cuantía del 20 % sobre el importe de la sanción propuesta, en los siguientes casos:

- Si el infractor reconoce su responsabilidad.
- Si el presunto responsable realiza el pago voluntario en cualquier momento anterior a la resolución.

Por tanto, las sanciones a las que se ha hecho referencia podrían ser objeto de reducción si se producen los supuestos mencionados (si el infractor reconoce su responsabilidad o si el presunto responsable realiza el pago voluntario en cualquier momento anterior a la resolución), quedando el importe total de la sanción reducido de la siguiente manera:

REDUCCIONES:

1. Sanción referente al periodo 01/2018:

- Sanción inicial: 60,11 euros.
- Sanción reducida por reconocimiento de la responsabilidad: 48,09 euros.
- + Sanción reducida por pago anticipado: 36,07 euros.

2. Sanción referente al periodo 02/2018:

- Sanción inicial: 150,28 euros.
- Sanción reducida por reconocimiento de la responsabilidad: 120,22 euros.
- + Sanción reducida por pago anticipado: 90,16 euros.

3. Sanción referente al periodo 03/2018:

- Sanción inicial: 2.103,64 euros.
- Sanción reducida por reconocimiento de la responsabilidad: 48,09 euros.
- + Sanción reducida por pago anticipado: 36,07 euros.

Por último, conviene mencionar que el plazo de prescripción tanto de las infracciones como de las sanciones es significativamente más corto que el regulado, por ejemplo, en la Ley General Tributaria. Así, las infracciones leves prescribirán al año, las graves, a los dos años, y las muy graves, a los tres años, contando el plazo de prescripción desde el día en que la infracción se hubiere cometido. Respecto a la prescripción de las sanciones, aquellas impuestas por infracciones leves prescribirán al año; las impuestas por infracciones graves, al año y medio, y las impuestas por infracciones muy graves, a los dos años; teniendo en cuenta que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la resolución por la que se imponga la sanción.