

SUPUESTO TEÓRICO PRÁCTICO

ENUNCIADO 1

La sociedad anónima UPSA se dedica a la fabricación e instalación de ascensores y tiene su domicilio fiscal en Madrid. El domicilio fiscal de la entidad se encuentra en un inmueble en el que radica la fábrica de la empresa, así como las oficinas donde se realiza la gestión de la sociedad.

El 18 de octubre de 2021 UPSA recibió inesperadamente en su domicilio la visita de un Agente y un Técnico de Hacienda que solicitaron autorización para entrar en dicho lugar. D. Fernando Arribas, administrador de la sociedad, recogió la comunicación de inicio pero negó la entrada a los funcionarios que, en cualquier caso, le advirtieron que estaba obligado a autorizarles y que su actitud podría dar lugar a una sanción por resistencia. Aun así, no les permitió la entrada.

Al volver a su oficina, el actuario elaboró ese mismo día una comunicación en la que se citaba a la entidad para que compareciera ante la Inspección el día 22 de noviembre de 2021 y para que aportara la contabilidad y los Libros registro de IVA, ya que esa documentación se pensaba solicitar cuando se entrara en la empresa. La comunicación se notificó por un agente tributario el día siguiente a la elaboración de la comunicación, 19 de octubre de 2021.

El 22 de noviembre de 2021 el representante de UPSA, asesor fiscal, acudió a las oficinas de la inspección y entregó un pen drive con la documentación solicitada. Además, la Inspección realizó múltiples preguntas al representante sobre el funcionamiento de la sociedad, lo que supuso que llegara el término del horario oficial de apertura al público de las oficinas de la AEAT con preguntas pendientes. El actuario dudó sobre si continuar ese día o seguir al día siguiente.

A vista de los riesgos fiscales observados en el procedimiento de UPSA, se inició otro procedimiento de inspección en relación con una entidad vinculada con UPSA, llamada SUPRASA.

Una vez finalizada la instrucción, se fijó el 25 de abril de 2021 como fecha de firma de las actas y el representante de UPSA no compareció el día señalado. Aun así, se continuó la tramitación según lo dispuesto en la ley.

Cuando se recibió el acta en la Oficina Técnica el ponente vio en el expediente que la empresa había presentado un escrito a través de la sede

electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con fecha 26 de abril de 2021. En el escrito presentado, entre otras cuestiones, la entidad explicó que no había acudido a las oficinas de la Inspección en la fecha fijada para la firma del acta por la enfermedad repentina de su representante. Por otra parte, UPSA realizaba unas extensas alegaciones.

Tras estudiar las alegaciones, el ponente de la Oficina Técnica consideró que debían completarse las actuaciones.

Una vez dictada la liquidación se inició el procedimiento sancionador por la posible infracción por dejar de ingresar consecuencia del procedimiento inspector. Cuando recibió la propuesta de sanción, el administrador de UPSA dudó sobre si prestar conformidad a la misma para pagar menos y consultó a su asesor, que le aconsejó no hacerlo.

Una vez recibida la notificación del acuerdo sancionador, el asesor de UPSA presentó recurso de reposición. No obstante, el administrador insistió en presentar también reclamación económica administrativa por considerar que de esa manera había más oportunidades de que se estimaran sus peticiones.

CUESTIONES

APARTADO 1

Justifique si era obligatorio para D. Fernando autorizar la entrada a los funcionarios de la Inspección, tal y como ellos le advirtieron. Previendo una posible negativa, ¿debían haber solicitado los funcionarios antes de la entrada alguna autorización?

Aunque los artículos 142.3 LGT y 173 RGAT establecen el deber de colaborar por parte del obligado tributario inspeccionado, también es cierto que tiene derecho a negar el acceso a sus instalaciones.

En caso de que la inspección desee acceder a su domicilio constitucionalmente protegido (según el Tribunal constitucional es el lugar donde se guarda la documentación más íntima de la empresa que permanece oculta al conocimiento de terceros, como contabilidad, facturas, contratos...), debe contarse con el consentimiento del inspeccionado (que en nuestro caso no lo otorga) o, en su defecto, debe obtenerse autorización judicial (que debe otorgar un juez del orden contencioso administrativo, a petición de la inspección) todo ello tal y como prevé el artículo 113 de la LGT.

Si, por el contrario, no queremos acceder al domicilio constitucionalmente protegido (zonas abiertas al público, fábrica, almacenes...), hace falta autorización del inspeccionado (que en nuestro caso no la otorga) o debe contarse con autorización administrativa (delegado de la AEAT o director del departamento, en función de quién sea el órgano de inspección que actúa)

Aunque no lo pregunta, la conducta del contribuyente no es sancionable, pues su negativa al acceso de la inspección no es una negativa indebida, que es la conducta que contempla el art. 203 LGT. Tampoco es correcto la

advertencia de que es **obligatorio** autorizar la entrada, pues tiene derecho a no dar el consentimiento.

LGT

Artículo 113. Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios.

Cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración Tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.

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

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

Artículo 142. Facultades de la inspección de los tributos.

...

3. Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.

Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija.

Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.

d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.

e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

RGGI

Artículo 173. Obligación de atender a los órganos de inspección.

1. Los obligados tributarios deberán atender a los órganos de inspección y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

Tratándose de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, o en el régimen especial del grupo de entidades, en relación con el Impuesto sobre el

Valor Añadido, deberán atender a los órganos de inspección tanto la sociedad representante del grupo como las entidades dependientes.

2. Cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes. En su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes.

APARTADO 2

Justifique si en la comunicación notificada el 19 de octubre de 2021, en la que se citó a UPSA para comparecer y aportar los Libros registro de IVA el 22 de noviembre de 2021, se concedió el plazo mínimo establecido por la normativa para ello.

Se cita para comparecer ante las oficinas de la inspección el día 22-11-2021, más de un mes después de la comunicación que se notifica. Al amparo del art. 180 RGAT los requerimientos de comparecencia en oficinas públicas (nuestro caso) sin la presencia del obligado tributario (nuestro caso también) deben otorgar al menos 10 días hábiles, por lo que es correcto. Si el día que se inició la inspección, en el que el administrador estaba presente, se le cita para comparecer en las oficinas de la AEAT, no hubiera sido necesario dar plazo mínimo para comparecer ante la inspección en las oficinas de la AEAT.

Al margen del plazo, la petición de aportación de la contabilidad en las oficinas públicas es incorrecta sin el consentimiento del inspeccionado, pues al amparo del art. 151 LGT “Los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas”. Los libros registro sí es correcto requerir su aportación en las oficinas públicas.

Artículo 180. Tramitación del procedimiento inspector.

...

3. Al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado en presencia del obligado tributario, el personal inspector que esté desarrollando las actuaciones podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que podrá tener lugar el día hábil siguiente. No obstante, los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deberán habilitar para ello un plazo mínimo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento.

4. Sin perjuicio del ejercicio de las facultades y funciones inspectoras, las actuaciones del procedimiento deberán practicarse de forma que se perturbe lo menos posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario.

LGT

Artículo 151. Lugar de las actuaciones inspectoras.

...

3. Los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

4. Tratándose de los registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por éstas a los que se refiere el párrafo c) del apartado 2 del artículo 136 de esta ley, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.

APARTADO 3

¿Está obligada UPSA a relacionarse con la Inspección por medios electrónicos? ¿Es correcta la aportación en pen drive de la documentación?

Efectivamente, al amparo del art. 14 de la Ley 39/2015, de procedimiento administrativo, lo está, al ser una sociedad anónima.

Respecto a la aportación presencial del pen drive, recordemos que el artículo 171.3 del RGAT establece que “Cuando los sujetos obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas a los que se refiere el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aporten documentación directamente al órgano de inspección actuante en el curso de su comparecencia, la documentación podrá ser admitida por dicho órgano con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa”. Es importante saber cómo ha interpretado el Tribunal supremo en sentencia de fecha 25/09/2019 este párrafo pues, aunque parece dejar en manos del actuario de inspección aceptar o no dicha aportación (el artículo señala podrá...), según el T. Supremo:

4.3 No resulta acorde con el tenor del precepto la tesis defendida en relación con el tercer apartado del artículo 171.3 del Reglamento General, respecto del cual debe desde ahora afirmarse que dicha norma amplía, no restringe, los derechos del compareciente, en cuanto se le permite expresamente aportar documentación de manera presencial a pesar de ser un sujeto obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

La circunstancia de que esa documentación “pueda ser admitida” por el órgano competente no supone – no puede suponer– una potestad libre o arbitraria del funcionario de que se trate para incorporar o no esa documentación; el precepto debe entenderse en el sentido de que dicho funcionario “deberá” incorporar la repetida documentación si ésta es legalmente apta, desde el punto de vista material, para incluirse en el procedimiento de comprobación e inspección; y “deberá” rechazarla si lo que se pretende aportar carece de esa aptitud.

Pero lo que no se sigue, desde luego, del párrafo cuestionado es que el órgano competente pueda rechazar la inclusión de esos documentos en el expediente por el hecho de que le sean entregados presencialmente, pues en tal caso lo que le ordena el precepto –siempre, insistimos, que los datos correspondientes sean idóneos para aquella inclusión– es que admita la entrega presencial, sin que la circunstancia de que el contribuyente esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración constituya obstáculo alguno para esa admisión.

La pretensión de nulidad del artículo 171.3 del Reglamento debe, pues, ser rechazada.

Artículo 14. Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

1. Las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, salvo que estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas. El medio elegido por la persona para comunicarse con las Administraciones Públicas podrá ser modificado por aquella en cualquier momento.

2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

a) Las personas jurídicas.

b) Las entidades sin personalidad jurídica.

c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.

d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

RGGI

Artículo 171. Examen de la documentación de los obligados tributarios.

1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.

d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector solicite al obligado tributario datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria, se concederá con carácter general un plazo de 10 días hábiles, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con el deber de colaboración. El plazo concedido para la contestación a las reiteraciones de los requerimientos de información que no deba hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria será con carácter general de 5 días hábiles.

Cuando los sujetos obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas a los que se refiere el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aporten documentación directamente al órgano de inspección actuante en el curso de su comparecencia, la documentación podrá ser admitida por dicho órgano con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa. En caso de admitirse, el obligado tributario no estará obligado a remitir tales documentos por medios electrónicos.

APARTADO 4

Justifique si el 22 de noviembre de 2021 el actuario podía haber continuado la comparecencia más allá del horario oficial de apertura al público.

Aunque en principio las actuaciones en oficinas públicas deben llevarse a cabo en el horario de apertura pública, el artículo 152 de la LGT y el artículo 182 del RGAT establecen la posibilidad de actuar más allá de ese horario, dentro de la jornada de trabajo, e incluso más allá de este último si el contribuyente da su consentimiento, o incluso, sin otorgarlo, si las circunstancias lo requieren (no siendo necesario autorización del delegado o del director del departamento en estos caso en actuaciones en oficinas de la AEAT)

LGT

Artículo 152. Horario de las actuaciones inspectoras.

1. Las actuaciones que se desarrollen en oficinas públicas se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público de las mismas y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo vigente.

2. Si las actuaciones se desarrollan en los locales del interesado se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en los mismos, con la posibilidad de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas o días.

3. Cuando las circunstancias de las actuaciones lo exijan, se podrá actuar fuera de los días y horas a los que se refieren los apartados anteriores en los términos que se establezcan reglamentariamente.

RGGI

Artículo 182. Horario de las actuaciones del procedimiento inspector.

1. Las actuaciones inspectoras que se desarrollen en las oficinas públicas podrán realizarse fuera del horario oficial de apertura al público de dichas oficinas o de la jornada de trabajo vigente cuando lo

requieran las circunstancias de dichas actuaciones o medie el consentimiento del obligado tributario.

2. Cuando las actuaciones inspectoras se desarrollen en los locales del obligado tributario, podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad en los siguientes supuestos:

a) Cuando medie el consentimiento del obligado tributario.

b) Cuando sin el consentimiento del obligado tributario se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se efectúen con una especial celeridad que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral y se obtenga, en ambos supuestos, la previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al delegado o al director de departamento del que dependa el órgano actuante

En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General.

El obligado tributario podrá exigir que se le entregue copia de la autorización.

APARTADO 5

¿Qué incidencia puede tener en el plazo del procedimiento inspector de UPSA el inicio del procedimiento inspector respecto de SUPRASA?

Ninguna, pues el hecho de ser vinculadas, sin más datos, es intrascendente desde el punto de vistas del plazo del procedimiento al amparo del artículo 150 de la LGT.

Si en alguna de ellas hubiera un motivo de duración del plazo de 27 meses (cifra de negocios superior o igual a la establecida para auditar cuentas, tributación en consolidación o grupo de entidades) entonces **en ambas** el plazo sería 27 meses.

Ante la ausencia de datos en el supuesto, por muy vinculadas que sean, el plazo de sus respectivos procedimientos inspectores es de 18 meses.

LGT

Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Quando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

APARTADO 6

a) ¿Qué trámite imprescindible debe realizarse en el procedimiento inspector una vez finalizada la instrucción y antes de firmar el acta de conformidad o de disconformidad?

Tal y como señala el artículo 183 RGAT debe otorgarse trámite de audiencia previo a la firma de las actas de conformidad o disconformidad (no es obligatorio en las actas con acuerdo) cuya duración, ante la ausencia de regulación expresa en la normativa del procedimiento inspector, es de 10 a 15 días hábiles (según fije el funcionario de la inspección cuando lo otorgue) al amparo del art.99.8 de la LGT.

RGGI

Artículo 183. Trámite de audiencia previo a las actas de inspección.

Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad, que se regirá por lo dispuesto en el artículo 96.

En la misma notificación de apertura del trámite de audiencia podrá fijarse el lugar, fecha y hora para la formalización de las actas a que se refiere el artículo 185.

LGT

Artículo 99. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.

...

8. En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones.

El trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15.

b) ¿Qué tipo de acta debería firmarse dada la incomparecencia del representante de la empresa el día 25 de abril de 2021?

Al amparo del art. 188 del RGAT, ante la incomparecencia del contribuyente, debe tramitarse en disconformidad, lo que puede ocasionar un caso de suspensión del plazo del procedimiento inspector entre el intento de notificación de la propuesta de liquidación que contiene el acta hasta su correcta notificación al interesado al amparo del art. 150.3 LGT (en el supuesto no se menciona cuándo se ha notificado dicho acta al interesado, cosa que debe haberse hecho o habría un error procedimental)

RGGI

Artículo 188. Tramitación de las actas de disconformidad.

1. Cuando el obligado tributario se niegue a suscribir el acta, la suscriba pero no preste su conformidad a las propuestas de regularización y de liquidación contenidas en el acta o no comparezca en la fecha señalada para la firma de las actas, se formalizará un acta de disconformidad, en la que 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 que se haya producido la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta.

LGT

Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

...

3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

...

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.

...

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurren las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión.

La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación, o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. No obstante, en el caso contemplado en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

APARTADO 7

Señale cuál es el plazo para acordar completar las actuaciones.

Al amparo del artículo 188 RGAT, dado que es un acta de disconformidad, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta y de las alegaciones (para las que hay 15 días hábiles tras la notificación del acta al inspeccionado) puede ordenar que el expediente se complete.

El plazo de duración del procedimiento no cambia en nada, es el plazo normal de duración del procedimiento, 18 meses desde que se inició.

Aunque no hay datos suficientes en el supuesto para establecer su aplicación, hay un caso en el artículo 150.5 de la LGT en el que una orden de completar actuaciones del inspector jefe supone una extensión de 6 meses en el plazo del procedimiento inspector, y es que el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio, implica que la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

RGGI

Artículo 188. Tramitación de las actas de disconformidad.

...

3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

...

4. El órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:

a) Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda.

b) Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas. Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el

órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

LGT

Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

...

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

APARTADO 8

a) ¿Qué plazo tiene la inspección para iniciar el procedimiento sancionador?

Al amparo del artículo 209 de la LGT, en un MÁXIMO de 6 meses desde que se notifique la liquidación del procedimiento de aplicación de los tributos del que trae causa, dato que no se especifica en el supuesto.

Ese es el plazo máximo, porque se podría haber iniciado antes, tras notificar el acta, al amparo del 25.2 Rto sancionador: se iniciarán tantos expedientes sancionadores como actas se hayan incoado... cosa que ya quedó clara tras

las sentencias del Tribunal Supremo en la que se debatió sobre esta posibilidad, que fue resuelta por dicho tribunal de forma afirmativa.

LGT

Artículo 209. Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria.

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

2. 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.

RD 2063/2004

Artículo 25. Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección.

...

2. Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como actas de inspección se hayan incoado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento inspector y que no impliquen liquidación. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

b) ¿Qué órganos son competentes para iniciar y resolver dicho procedimiento sancionador?

Dado que es un procedimiento inspector que origina un expediente sancionador, debemos acudir al art 25 del RD 2063/2004, sancionador, que establece expresamente que para iniciar e instruir: Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente.

Cuando el inicio y la tramitación correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, el acuerdo de inicio podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del inspector-jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Y para resolver siempre es el inspector jefe, según el art. 25.8 de dicho reglamento sancionador.

RD 2063/2004

Artículo 25. Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección.

1. Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente.

Cuando el inicio y la tramitación correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de

comprobación e investigación, el acuerdo de inicio podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del inspector-jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

...

8. El órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador será el inspector-jefe.

APARTADO 9

¿Qué efecto tendría en la tramitación que UPSA prestara conformidad a la propuesta de sanción?

De nuevo, dado que es un procedimiento sancionador que deriva de un procedimiento inspector, al amparo del art. 25.7 del RD 2063/2004: Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique un acuerdo en el que rectifique los errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta. Cuando la referida notificación no se produzca en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, esta actuación carecerá de efecto frente al interesado.

No obstante, la infracción del 191 LGT sólo vería reducida su importe un 30% al amparo del 188 LGT por la reducción por conformidad si presta su conformidad antes de que se dicte la liquidación EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR al amparo del 7 del RTO sancionador, dado que se firmaron actas en disconformidad.

RD 2063/2004

Artículo 25. Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección.

...

7. Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique un acuerdo en el que rectifique los errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta. Cuando la referida notificación no se produzca en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, esta actuación carecerá de efecto frente al interesado.

En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta, la nueva propuesta de sanción se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes antes citado. En dicha notificación se deberá indicar al interesado su derecho a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días contados desde el siguiente a la notificación. Si el interesado presta su conformidad a la rectificación realizada, la resolución se considerará dictada en los términos del acuerdo de rectificación y se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique resolución expresa confirmando la propuesta. Si hubiese transcurrido el plazo de alegaciones sin que se hayan producido o si el interesado

manifiesta su disconformidad, el órgano competente para imponer la sanción notificará expresamente la resolución.

Artículo 7. Conformidad del obligado tributario.

...

2. En los procedimientos de inspección, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad o cuando, una vez el inspector-jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto.

También se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación.

3. En los supuestos a los que se refiere el artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, se deberá de dar la conformidad de forma expresa conforme a lo dispuesto en dicho precepto.

PARTADO 10

¿Qué efecto tiene en la sanción la presentación de un recurso de reposición?

Son varios los efectos, al amparo del artículo 212 de la LGT:

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.

Además, suponiendo que procediera la reducción por conformidad del 30% (cosa de lo que no hay datos, como se ha explicado en la pregunta anterior) el recurrir contra una sanción no hace perder dicha reducción (solo se pierde si se recurre en nuestro caso la liquidación del procedimiento inspector, como se ha hecho) y lo que se pierde es la reducción por ingreso del 40% del 188.3 LGT

LGT

Artículo 212. Recursos contra sanciones.

1. El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.

2. Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 188 de esta ley siempre que no se impugne la regularización.

Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser impugnadas en vía administrativa. La impugnación de dicha sanción en vía contencioso-administrativa supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada.

3. 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.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.

Artículo 188. Reducción de las sanciones.

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta Ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

...

b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

...

b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto **recurso o reclamación contra la regularización.**

3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 40 por ciento 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.

El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.

ENUNCIADO 2

D. Ángel de 46 años está casado con Teresa de 40 y tienen una hija nacida en 2020.

Han optado en IRPF 2021 por la tributación individual.

Doña Teresa ha cobrado el subsidio de desempleo los tres primeros meses de 2021 por una cantidad total de 2.750 € con unas cotizaciones de 450 €. (150 €/mes).

A partir de abril inició una relación laboral con la empresa CCC por la que percibió un salario anual de 13.000 € con una cotización a la seguridad social de 1.800 € distribuidas linealmente cada mes.

Por otra parte, la empresa CCC ha efectuado una contribución y le ha imputado al plan de empleo la cantidad de 3.200 €.

Asimismo, doña Teresa ha efectuado una aportación a su plan de pensiones de 2.000 €

D. Ángel inició en 2020 una actividad económica por la que tributa en IRPF en régimen de estimación directa modalidad simplificada. Efectúa la actividad en un local arrendado a D. Santiago Sánchez, y dispone de un empleado.

Los gastos e ingresos de su actividad correspondientes a todo 2021 son:

- Nómina personal y cotizaciones a la Seguridad social: 24.000.
- Compras y gastos sin IVA: 20.000.
- IVA soportado: 4.000.
- Ventas e ingresos sin IVA: 55.000.
- IVA repercutido: 10.100.

El contribuyente está sometido a la regla de prorata, siendo la correspondiente a 2020 del 80% y la definitiva de 2021 del 90%.

En el último trimestre del año 2021 efectuó ventas por 15.000 más un IVA de 1.700 €. y compras y gastos por 3.000 € más un IVA soportado de 600 €.

Doña Teresa presentó el 15 de mayo de 2022 autoliquidación del IRPF, ejercicio 2021, solicitando una devolución de 125 euros. El 3 de junio de 2022 se le abona mediante transferencia bancaria la devolución solicitada. Sin embargo, se ha dado cuenta que se le olvidó practicar la deducción por donativos que le correspondía y solicita información sobre las actuaciones a seguir. Iniciadas actuaciones, la administración tributaria emite un requerimiento con fecha 12 de septiembre de 2022, que es entregado al conserje de la finca en que se encuentra la sede de la empresa para la que trabaja.

D. Santiago Sánchez propietario del local donde D. Ángel ejerce la actividad está siendo objeto de un procedimiento de comprobación limitada iniciado mediante requerimiento para justificar el derecho a la deducción de unas cuotas de IVA satisfechas antes del inicio de la actividad. El representante de la entidad, considerando que la cuestión reviste cierta complejidad decide formular una consulta ante la Dirección General de Tributos. Aporta ante la Administración tributaria copia de la consulta presentada con todos los requisitos legales, solicitando que se paralice el procedimiento de comprobación limitada hasta que se obtenga una respuesta de la DGT.

D. Ángel constató que en su declaración de IRPF no había incorporado la ganancia patrimonial derivada de la venta de unas acciones, por lo que presentó una declaración complementaria por IRPF 2021 el 18 de agosto de 2022 con resultado a ingresar.

CUESTIONES

APARTADO 11

Determinar el rendimiento neto de trabajo de Doña Teresa.

Rendimiento íntegros

- Subsidio desempleo 2.750 euros
- Sueldo en la empresa: 13.000 (se supone que es lo que ha cobrado ese año, aunque la redacción del enunciado es confusa en este punto, y no se sabe si eso es su retribución en un año completo, y este año solo ha cobrado 13.000/12 por 9 meses)
- Contribución plan de empleo 17.2.F ley irpf: 3.200 (nota, no hay ingreso a cuenta a practicar, 102.2 Rto IRPF)

Gastos deducibles art. 19 Ley IRPF

- Seguridad social: 450+1.800 (ver nota sobre sus retribuciones, se desconoce si estos 1.800 son sus cotizaciones por un año completo o deben prorratearse por 9 meses)
- Otros gastos 19.2.F: 2.000

RENDIMIENTO NETO: 14.700 (a salvo del posible prorrateo indicado pues no está claro del enunciado su retribución y seguridad social en la empresa para la que ha trabajado)

Ley IRPF

Artículo 17. Rendimientos íntegros del trabajo.

1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o

estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, en particular:

a) Los sueldos y salarios.

b) Las prestaciones por desempleo.

c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.

e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

f) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter voluntario en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro. No obstante, la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. Cuando los contratos de seguro cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad, será obligatoria la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en todo caso, la imputación fiscal de primas de los contratos de seguro antes señalados será obligatoria por el importe que exceda de 100.000 euros anuales por contribuyente y respecto del mismo empresario, salvo en los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

...

Artículo 19. Rendimiento neto del trabajo.

1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

b) Las detracciones por derechos pasivos.

c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.

e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Tratándose de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, se incrementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado.

Artículo 43. Valoración de las rentas en especie.

1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

...

e) Por su importe, las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y las contribuciones satisfechas por las empresas promotoras reguladas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y su normativa de desarrollo. Igualmente por su importe, las cantidades satisfechas por empresarios a los seguros de dependencia

...

2. En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta

RTO IRPF

Artículo 102. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del trabajo.

1. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor, determinado conforme a las reglas del artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, y mediante la aplicación, en su caso, del procedimiento previsto en la disposición adicional segunda de este Reglamento, el tipo que corresponda de los previstos en el artículo 80 de este Reglamento.

2. No existirá obligación de efectuar ingresos a cuenta respecto a las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, de planes de previsión social empresarial y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible.

APARTADO 12

Calcular para 2021 el rendimiento neto de la actividad económica antes de reducciones.

Ingresos del año 55.000 euros

Gastos

- Nómina personal y cotizaciones a la Seguridad social: 24.000.
- Compras y gastos sin IVA: 20.000.
- IVA soportado: 4.000, la parte que no es deducible, al estar en regla de prorrata, es gasto en IRPF: 10% de 4.000 euros: 400 euros de gasto adicional.

Diferencia de ingresos y gastos: 10.600

Reducción 5% para estimación directa simplificada, tope 2.000 euros: 530

Rendimiento a declarar en base imponible general: 10.070

LEY IRPF

Artículo 28. Reglas generales de cálculo del rendimiento neto.

1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

2. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.^a de este capítulo.

RTO IRPF

Artículo 30. Determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa simplificada.

El rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del método de estimación directa, se determinará según las normas contenidas en los artículos 28 y 30 de la Ley del Impuesto, con las especialidades siguientes:

1.^a Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de reducida dimensión previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto.

2.^a El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales. No obstante, no resultará de aplicación dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26.1 de este Reglamento.

APARTADO 13

Determinar el tratamiento fiscal de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social de doña Teresa.

La empresa CCC ha efectuado una contribución y le ha imputado al plan de empleo la cantidad de 3.200 €.

Asimismo, doña Teresa ha efectuado una aportación a su plan de pensiones de 2.000 €

A las aportaciones deducibles en planes de empleo, que ascienden según el caso a 3.200 euros (con un tope de 8.500 euros anuales) hay que sumar otros 1.500 euros por aportaciones de doña Teresa en los planes individuales, por lo que el máximo anual no podrá superar los 4.700 euros (3.200+1.500) o, si es menor (como sucede en nuestro supuesto), el 30% de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio por dicha señora.

LEY IRPF

Artículo 51. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

Podrán reducirse en la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

1. Aportaciones y contribuciones a planes de pensiones.

1.º Las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que le hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo.

2.º Las aportaciones realizadas por los partícipes a los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, incluidas las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las contribuciones se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación.

b) Que se transmita al partícipe de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.

c) Que se transmita al partícipe la titularidad de los recursos en que consista dicha contribución.

d) Las contingencias cubiertas deberán ser las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

2. Las aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social que cumplan los siguientes requisitos:

a) Requisitos subjetivos:

1.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones siempre que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para los rendimientos netos de actividades económicas, en los términos que prevé el segundo párrafo de la regla 1.ª del artículo 30.2 de esta Ley.

2.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, con inclusión del desempleo para los citados socios trabajadores.

b) Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por

el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3. Las primas satisfechas a los planes de previsión asegurados. Los planes de previsión asegurados se definen como contratos de seguro que deben cumplir los siguientes requisitos:

a) El contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario. No obstante, en el caso de fallecimiento, podrá generar derecho a prestaciones en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

b) Las contingencias cubiertas deberán ser, únicamente, las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y deberán tener como cobertura principal la de jubilación. Sólo se permitirá la disposición anticipada, total o parcial, en estos contratos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del citado texto refundido. En dichos contratos no será de aplicación lo dispuesto en los artículos 97 y 99 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro.

c) Este tipo de seguros tendrá obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

d) En el condicionado de la póliza se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión asegurado. La denominación Plan de Previsión Asegurado y sus siglas quedan reservadas a los contratos de seguro que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

e) Reglamentariamente se establecerán los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión asegurado.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, el régimen financiero y fiscal de las aportaciones, contingencias y prestaciones de estos contratos se regirá por la normativa de los planes de pensiones, salvo los aspectos financiero-actuariales de las provisiones técnicas correspondientes. En particular, los derechos en un plan de previsión asegurado no podrán ser objeto de embargo, traba judicial o administrativa hasta el momento en que se cause el derecho a la prestación o en que sean disponibles en los supuestos de enfermedad grave, desempleo de larga duración o por corresponder a primas abonadas con al menos diez años de antigüedad.

4. Las aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial regulados en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, incluyendo las contribuciones del tomador. En todo caso los planes de previsión social empresarial deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Serán de aplicación a este tipo de contratos de seguro los principios de no discriminación, capitalización, irrevocabilidad de aportaciones y atribución de derechos establecidos en el número 1 del artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

b) La póliza dispondrá las primas que, en cumplimiento del plan de previsión social, deberá satisfacer el tomador, las cuales serán objeto de imputación a los asegurados.

c) En el condicionado de la póliza se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión social empresarial. La denominación Plan de Previsión Social Empresarial y sus siglas quedan reservadas a los contratos de seguro que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

d) Reglamentariamente se establecerán los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión social empresarial.

e) Lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 3 anterior.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, resultará de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del apartado 3 anterior.

5. Las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Igualmente, las personas que tengan con el contribuyente una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, o por su cónyuge, o por aquellas personas que tuviesen al contribuyente a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, podrán reducir en su base imponible las primas satisfechas a estos seguros privados, teniendo en cuenta el límite de reducción previsto en el artículo 52 de esta Ley.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no podrán exceder de 1.500 euros anuales.

Estas primas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El contrato de seguro deberá cumplir en todo caso lo dispuesto en las letras a) y c) del apartado 3 anterior.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, resultará de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del apartado 3 anterior.

Tratándose de seguros colectivos de dependencia efectuados de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, como tomador del seguro figurará exclusivamente la empresa y la condición de asegurado y beneficiario corresponderá al trabajador. Las primas satisfechas por la empresa en virtud de estos contratos de seguro e imputadas al trabajador tendrán un límite de reducción propio e independiente de 5.000 euros anuales.

Reglamentariamente se desarrollará lo previsto en este apartado.

6. El conjunto de las aportaciones anuales máximas que pueden dar derecho a reducir la base imponible realizadas a los sistemas de previsión social previstos en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 anteriores, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, no podrá exceder de las cantidades previstas en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Las prestaciones percibidas tributarán en su integridad sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones.

7. Además de las reducciones realizadas con los límites previstos en el artículo siguiente, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir en la base imponible las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en este artículo de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, con el límite máximo de 1.000 euros anuales.

Estas aportaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

8. Si el contribuyente dispusiera de los derechos consolidados así como los derechos económicos que se derivan de los diferentes sistemas de previsión social previstos en este artículo, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones, deberá reponer las reducciones en la

base imponible indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

9. La reducción prevista en este artículo resultará de aplicación cualquiera que sea la forma en que se perciba la prestación. En el caso de que la misma se perciba en forma de renta vitalicia asegurada, se podrán establecer mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

Artículo 52. Límite de reducción.

1. Como límite máximo conjunto para las reducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51 de esta ley, se aplicará la **menor** de las cantidades siguientes:

a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

b) **1.500 euros anuales.**

Este límite se incrementará en los siguientes supuestos, en las cuantías que se indican:

1.º En 8.500 euros anuales, siempre que tal incremento provenga de **contribuciones empresariales**, o de aportaciones del trabajador al **mismo instrumento de previsión** social por importe igual o inferior al resultado de aplicar a la respectiva contribución empresarial el coeficiente que resulte del siguiente cuadro:

Importe anual de la contribución	Coeficiente
Igual o inferior a 500 euros.	2,5
Entre 500,01 y 1.000 euros.	2
Entre 1.000,01 y 1.500 euros.	1,5
Más de 1.500 euros.	1

No obstante, en todo caso se aplicará el coeficiente 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución, a cuyo efecto la empresa deberá comunicar a la entidad

gestora o aseguradora del instrumento de previsión social que no concurre esta circunstancia.

A estos efectos, las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

2.º En 4.250 euros anuales, siempre que tal incremento provenga de aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos previstos en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 67 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones; o de aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de pensiones de empleo, de los que sea promotor y, además, participe o a Mutualidades de Previsión Social de las que sea mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

En todo caso, la cuantía máxima de reducción por aplicación de los incrementos previstos en los números 1.º y 2.º anteriores será de 8.500 euros anuales.

Además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

2. Los partícipes, mutualistas o asegurados que hubieran efectuado aportaciones a los sistemas de previsión social a que se refiere el artículo 51 de esta Ley, podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas incluyendo, en su caso, las aportaciones del promotor o las realizadas por la empresa que les hubiesen sido imputadas, que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite porcentual establecido en el apartado 1 anterior. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones y contribuciones que excedan de los límites máximos previstos en el apartado 6 del artículo 51.

APARTADO 14

Razonar y determinar en su caso la posible aplicación por Teresa de la deducción por maternidad recogida en el artículo 81 de la Ley 35/2006.

Puede aplicarla, pues tiene una hija menor de 3 años y trabaja (por los tres primeros meses del año que está en el paro no puede aplicarla)

Tiene derecho, por tanto, a 9 meses a 100 euros por mes, 900 euros con el tope de la seguridad social (1.800 euros, ver nota anterior sobre esta cifra indicada en el supuesto: por lo que tiene derecho a 900 euros de deducción)

NO hay datos para saber si la hija va a la guardería y poder beneficiarse del incremento de 1.000 euros/año por este concepto que prevé la normativa.

LEY IRPF

Artículo 81. Deducción por maternidad.

1. Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los requisitos previstos en este artículo, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.

2. El importe de la deducción a que se refiere el apartado 1 anterior se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento previsto en este apartado podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

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 esta Ley.

3. La deducción prevista en el apartado 1 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en dicho apartado y tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción.

El incremento de la deducción previsto en el apartado 2 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos de los apartados 1 y 2 anteriores, salvo el relativo a que sea menor de tres años en los meses a los que se refiere el segundo párrafo del apartado 2 anterior, y tendrá como límite para cada hijo tanto las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción, como el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo.

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

4. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono del importe de la deducción previsto en el apartado 1 anterior de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

5. Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de esta deducción, los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada su abono y las obligaciones de información a cumplir por las guarderías o centros infantiles.

APARTADO 15

Determinar la liquidación del IVA en la última declaración - autoliquidación de 2021.

Por el cuarto trimestre el IVA repercutido es de 1.700 euros con una base de IVA devengado de 15.000.

El IVA soportado es de 600 euros con una base imponible de IVA soportado de 3.000 euros.

Como está en prorrata, debe regularizar el IVA soportado de los tres primeros trimestres del año: habrá deducido de los tres trimestres anteriores un 80% de $4000 - 600 = 3400$ al 80% (2.720 hasta tercer trimestre) y debe deducir el 90% de 4.000, un total de 3.600 euros por todo el año: IVA soportado cuarto trimestre deducible de 880 euros.

IVA DEVENGADO: 1.700

IVA SOPORTADO DEDUCIBLE: 880

Resultado a ingresar de 820 euros

LEY IVA

Artículo 104. La prorrata general.

Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.

Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el período de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

Tres. Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

1.º Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

2.º Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.

3.º El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.

4.º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención.

5.º Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

6.º Las operaciones a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra d) de esta Ley.

Cuatro. A los efectos del cálculo de la prorrata, se entenderá por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, en aquellas operaciones en las que la contraprestación fuese inferior a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá computarse el importe de esta última en lugar de aquélla.

Tratándose de entregas con destino a otros Estados miembros o de exportaciones definitivas, en defecto de contraprestación se tomará como importe de la operación el valor de mercado en el interior del territorio de aplicación del impuesto de los productos entregados o exportados.

Cinco. En las ejecuciones de obras y prestaciones de servicios realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto se tomará como importe de la operación el resultante de multiplicar la total contraprestación por el coeficiente obtenido de dividir la parte de coste soportada en territorio de aplicación del impuesto por el coste total de la operación.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, no se computarán los gastos de personal dependiente de la empresa.

Seis. Para efectuar la imputación temporal serán de aplicación, respecto de la totalidad de operaciones incluidas en los apartados anteriores, las normas sobre el devengo del impuesto establecidas en el Título IV de esta Ley.

No obstante, las exportaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 21 de esta Ley y las demás exportaciones definitivas de bienes se entenderán realizadas, a estos efectos, en el momento en que sea admitida por la Aduana la correspondiente solicitud de salida.

Artículo 105. Procedimiento de la prorrata general.

Uno. Salvo lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.

Dos. Podrá solicitarse la aplicación de un porcentaje provisional distinto del establecido en el apartado anterior cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente.

Tres. En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que vayan a constituir un sector diferenciado respecto de las que se viniesen desarrollando con anterioridad, el porcentaje provisional de deducción aplicable durante el año en que se comience la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad de que se trate será el que se hubiese determinado según lo previsto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley.

En los casos en que no se hubiese determinado un porcentaje provisional de deducción según lo dispuesto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley, el porcentaje provisional a que se refiere el párrafo anterior se fijará de forma análoga a lo previsto en dicho precepto.

Cuatro. En la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.

Cinco. En los supuestos de interrupción durante uno o más años naturales de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, de un sector diferenciado de la misma, el porcentaje de deducción definitivamente aplicable durante cada uno de los mencionados años

será el que globalmente corresponda al conjunto de los tres últimos años naturales en que se hubiesen realizado operaciones.

Seis. El porcentaje de deducción, determinado con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se aplicará a la suma de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo durante el año natural correspondiente, excluidas las que no sean deducibles en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

APARTADO 16

Determinar los modelos de declaraciones y autoliquidaciones que debe efectuar D. Ángel.

IRPF anual hasta 30 de junio del año siguiente, modelo 100.

IVA trimestral modelo 303 20/4; 20/7; 20/10 y 30-1 año siguiente con resumen anual modelo 390 hasta 30-1 año siguiente.

Pagos fraccionados trimestral, modelo 130, mismos plazos indicados para IVA.

Declaración de operaciones con terceros, modelo 347, en su caso, hasta 28-2 año siguiente, si con algún cliente o proveedor en todo año factura más de 3.005,06 euros.

Retenciones trabajadores, modelo 111 trimestral 20/4; 20/7; 20/10 y 20-1 año siguiente con resumen anual modelo 190 hasta 31-1 año siguiente.

Retenciones por el local, capital inmobiliario, modelo 115 trimestral 20/4; 20/7; 20/10 y 20-1 año siguiente con resumen anual modelo 180 hasta 31-1 años siguiente.

APARTADO 17

Razonar y determinar el procedimiento tributario que permita a Doña Teresa incorporar a su declaración de IRPF 2021 la deducción por donativos.

Dado que ha visto perjudicados sus intereses legítimos con una autoliquidación previa, no ha transcurrido el plazo de prescripción del 66.a) y 66.c) LGT, no existen ninguna liquidación provisional sobre ese asunto ni tampoco una liquidación definitiva ni hay ningún procedimiento en curso sobre dicha autoliquidación (límites todos ellos previstos en el art. 126 del RGGI) debe solicitar, al amparo del 120.3 LGT y 126 a 129 del RGAT el inicio de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

LGT

Artículo 120. Autoliquidaciones.

1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

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

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

RGGI

Artículo 126. Iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

1. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica.

2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

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

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

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

4. Además de lo dispuesto en el artículo 88.2, en la solicitud de rectificación de una autoliquidación deberán constar:

a) Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.

b) En caso de que se solicite una devolución, deberá hacerse constar el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, pudiendo optar entre los previstos en el artículo 132. Cuando el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago y esta no se pudiera realizar mediante transferencia a una entidad de crédito, se efectuará mediante cheque cruzado.

5. La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.

APARTADO 18

Razonar si la notificación del requerimiento iniciado a Doña Teresa ha sido correcta, teniendo en cuenta que en el escrito no incorporó ningún domicilio a efectos de notificaciones y, en su caso, cuál hubiese sido la actuación correcta.

Dado que el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones es un procedimiento iniciado a instancia del contribuyente la notificación debe hacerse en los lugares que prevé el art. 110.1 LGT que son en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

Es incorrecta, la notificación al conserje de la finca donde trabaja, salvo que hubiera indicado ese lugar a efectos de notificaciones, al amparo del 111 LGT, cosa que no ha hecho según indica la pregunta.

Por otro lado, no es obligatorio incluir el domicilio en la solicitud (VER ART. 88 RGAT)

RGGI

Artículo 126. Iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

1. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica.

2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

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

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

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

4. Además de lo dispuesto en el artículo 88.2, en la solicitud de rectificación de una autoliquidación deberán constar:

a) Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.

b) En caso de que se solicite una devolución, deberá hacerse constar el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, pudiendo optar entre los previstos en el artículo 132. Cuando el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago y esta no se pudiera

realizar mediante transferencia a una entidad de crédito, se efectuará mediante cheque cruzado.

5. La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.

Artículo 88. Iniciación a instancia del obligado tributario.

1. La iniciación de un procedimiento a instancia del obligado tributario podrá realizarse mediante autoliquidación, declaración, comunicación de datos, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa aplicable, que podrán ser presentados en papel o por medios electrónicos, informáticos y telemáticos cuando las disponibilidades técnicas de la Administración lo permitan.

2. Cuando el procedimiento se inicie mediante solicitud, esta deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.

b) Hechos, razones y petición en que se concrete la solicitud.

c) Lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

d) Órgano al que se dirige.

3. En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación.

4. Cuando el procedimiento se inicie mediante solicitud, esta podrá incluir un domicilio a efectos de notificaciones.

LGT

Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.

1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Artículo 111. Personas legitimadas para recibir las notificaciones.

1. 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.

2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

APARTADO 19

Analizar la actuación a seguir por la administración tributaria en relación con la consulta presentada por el representante de D. Santiago Sánchez en la DGT.

Si la ha presentado después del plazo de presentación de la declaración o de IVA objeto de la comprobación, que es lo normal, debería ser **inadmitida** por la DGT al amparo del art. 66.7 del RGAT.

En caso contrario, la respuesta que le dé la DGT no es vinculante para la AEAT al amparo del 89 LGT, por lo que no debe paralizarse el procedimiento de comprobación limitada iniciado.

RGGI

Artículo 66. Iniciación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas.

...

7. Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.

LGT

Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.

1. 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.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

APARTADO 20

Determine las consecuencias derivadas de la presentación de la declaración complementaria efectuada por D. Ángel.

Se supone, dato que no indica el supuesto que, tras detectar la omisión, resulta un importe a ingresar superior, o a devolver inferior de la primera autoliquidación que presentó, pues solo en ese caso procede presentar una autoliquidación complementaria.

Partiendo de ese dato, dado que el plazo de presentación de dicha declaración es hasta el 30-06-2022 la ha presentado fuera de plazo, sin requerimiento previo y con resultado a ingresar, de modo que se dan todos los requisitos para aplicar un recargo del art. 27 LGT. El retraso es inferior a 12 meses, procede un 1% de partida y otro 1% por cada mes COMPLETO de retraso, que hay 1 mes, por lo que el recargo total es del 2% (1+1) sin intereses de demora, que no se exigen en retrasos inferiores a 12 meses según dicho art. 27 LGT. Se desconoce si procede la reducción del recargo del 25% al amparo del 27.5 LGT pues no se sabe si ha ingresado o solicitado

aplazamiento de su autoliquidación el día de la presentación extemporánea.

RGGI

Artículo 119. Autoliquidaciones complementarias.

1. Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

2. En las autoliquidaciones complementarias constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y periodo a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

3. El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

Cuando se haya solicitado una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

En el supuesto de que se haya obtenido una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria, se deberá ingresar la cantidad indebidamente obtenida junto a la cuota que, en su caso, pudiera resultar de la autoliquidación complementaria presentada.

4. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme a lo establecido en el artículo 126.

LGT

Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento 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 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período 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 las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los

recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.

b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.

c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.

d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total

del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

Artículo 28. Recargos del período ejecutivo.

1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley.

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

2. 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.

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento 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 esta ley para las deudas apremiadas.

4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

5. 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 período ejecutivo.

6. No se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.



ENUNCIADO 3

En el edificio “Edificio B” viven varias personas con problemas tributarios con la AEAT.

En el primer piso vive una familia en la que el Sr. Gómez presentó la autoliquidación de IVA 3T 2021 por importe de 15.000 € el día 15 de marzo de 2022, sin ingreso ni solicitud de aplazamiento.

Realizó el ingreso el 17 de marzo antes de que la AEAT le notificara la providencia de apremio.

Además, presentó la autoliquidación de retenciones del trabajo del 1T 2021 por importe de 10.000 € el 22 de abril de 2022 sin ingreso ni solicitud de aplazamiento. La AEAT le notifica la providencia de apremio el 28 de abril. El deudor ingresa 10.500 € el 5 de mayo de 2022.

La esposa del Sr. Gómez tenía un fraccionamiento de pago concedido en periodo voluntario del IRPF 2020, con vencimientos desde el 20 de noviembre de 2021 hasta el 20 de octubre de 2022.

El plazo de 20 de marzo de 2022, por importe de 1.000 € no fue ingresado en esa fecha, notificándose la providencia de apremio el 15 de abril. El 20 de abril ingresó 1.050 € (principal más recargo de apremio del 5%). Hágase abstracción de los intereses de demora.

En el 2º piso vive el Sr. Ruiz, que tiene una deuda de 300.000 €, incluido el recargo de apremio por IRPF 2018, liquidada por la Inspección de los Tributos en marzo de 2022, mediante procedimiento iniciado el 20 de abril de 2021, pues no había presentado la declaración. El 30 de junio de 2020, donó el único inmueble de su propiedad, que constituía su residencia habitual, por mitad a sus 2 hijos, Pedro de 23 años, y Raúl de 14 años, mediante EP en el que se valoró el inmueble en 200.000 € aunque toda la familia siguió residiendo en la vivienda.

En el piso 3º vive el Sr. Carrasco, que tiene presentada una reclamación económico-administrativa contra el IRPF de 2017 en la que el TEAR acordó la suspensión con garantía hipotecaria sobre un inmueble. Desestimada la reclamación, interpone recurso contencioso administrativo, pero la sala de lo contencioso administrativo del Tribunal de Superior de Justicia no le concede la suspensión.

La AEAT dicta la providencia de apremio, contra la que se presenta reclamación económico-administrativa y al no ingresarse la deuda la AEAT dicta acuerdo de enajenación. Contra el acuerdo de enajenación se interpone por el Sr. Carrasco recurso de reposición solicitando la anulación de la subasta por existir recursos pendientes contra la liquidación y contra la providencia de apremio, y pidiendo la suspensión de la ejecución aportando como garantía el inmueble hipotecado.

En el piso 4º vive la Sra. Díaz que tiene embargado un inmueble, por una deuda de IVA 2017 de importe 100.000 €, cuya valoración es 400.000 €. El inmueble tiene las siguientes cargas anotadas en el registro de la Propiedad:

- Hipoteca a favor del Banco Santander de 60.000 € inscrita en 2016.
- Embargo judicial por reclamación de un acreedor privado por 420.000 €, anotado en marzo de 2018,
- Embargo de la AEAT por la deuda de IVA 2017 importe de 100.000 € anotado en abril de 2019.
- Embargo de la tesorería general de la seguridad social por 30.000 € anotado en octubre de 2019.

En el último piso vive la Sra. Romero, pensionista, con una pensión mensual de 1.200 € y una deuda en fase de embargo con la AEAT de 6.000 €. El 30 de junio de 2022 la AEAT embarga la cuenta bancaria en la que le ingresan la pensión, trabando 2.800 €. El INSS le ingreso su pensión el 26 de junio, 1.200 €, y el 15 de junio le había ingresado la paga extraordinaria, también de 1.200 €. Además, su hijo le ingresó 1.000 € el 24 de junio para que pagara al albañil que le está arreglando la cocina. El Salario Mínimo Interprofesional es 1.000 €.

CUESTIONES

APARTADO 21

Indique que recargos e interés de demora debería liquidar la AEAT en relación a la deuda de IVA 3T 2021 al Sr. Gómez. Razone la respuesta

Según el enunciado, presentó la autoliquidación de IVA 3T 2021 por importe de 15.000 € el día 15 de marzo de 2022, sin ingreso ni solicitud de aplazamiento. Dado que el plazo de presentación de dicha declaración es hasta el 20-10-2021 la ha presentado fuera de plazo, sin requerimiento previo y con resultado a ingresar, de modo que se dan todos los requisitos para aplicar un recargo del art. 27 LGT. El retraso es inferior a 12 meses, procede un 1% de partida y otro 1% por cada mes COMPLETO de retraso, que hay 4 meses, por lo que el recargo total es del 5% (4+1) sin intereses de demora, que no se exigen en retrasos inferiores a 12 meses según dicho art. 27 LGT. NO procede la reducción del recargo del 25% al amparo del 27.5 LGT pues ni ha ingresado ni pedido aplazamiento de su autoliquidación el día de la presentación extemporánea.

Por otro lado, como realizó el ingreso el 17 de marzo antes de que la AEAT le notificara la providencia de apremio., resulta que al amparo del art. 161 LGT su autoliquidación extemporánea sin ingreso entró en periodo ejecutivo al día siguiente de la presentación extemporánea, por lo que está en ejecutiva desde el día 16-03-2022. Si hace el pago de la TOTALIDAD de su deuda antes de recibir la providencia de apremio, procede aplicarle el recargo ejecutivo del 5% del art. 28 LGT sobre la deuda que entró en período ejecutivo, 15.000 euros, al 5% el recargo.

LGT

Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como

consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento 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 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período 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 las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.

b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.

c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.

d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto

con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

Artículo 28. Recargos del período ejecutivo.

1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley.

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

2. 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.

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento 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 esta ley para las deudas apremiadas.

4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

5. 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 período ejecutivo.

6. No se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.

APARTADO 22

Indique que recargos e interés de demora debería liquidar la AEAT en relación a la deuda de Retenciones 1T 2021 al Sr. Gómez. Razone la respuesta

Según el enunciado, presentó la autoliquidación de retenciones del trabajo del 1T 2021 por importe de 10.000 € el 22 de abril de 2022 sin ingreso ni solicitud de aplazamiento.

Dado que el plazo de presentación de dicha declaración es hasta el 20-04-2021 la ha presentado fuera de plazo, sin requerimiento previo y con resultado a ingresar, de modo que se dan todos los requisitos para aplicar un recargo del art. 27 LGT. El retraso es superior a 12 meses, procede un 15% de con intereses de demora, desde el 21-04-2022 (primer año de retraso no lleva intereses según el art. 27 de la LGT) hasta el día de la presentación extemporánea, el 22-04-2022 (aunque no ingrese ese día, pues el recargo del 27 LGT penaliza la declaración fuera de plazo, no el ingreso fuera de plazo, que es el que castiga el recargo del 28 LGT que ahora analizaremos). NO procede la reducción del recargo del 25% al amparo del 27.5 LGT pues ni ha ingresado ni pedido aplazamiento de su autoliquidación el día de la presentación extemporánea.

Como la AEAT le notifica la providencia de apremio el 28 de abril tiene, al amparo del 62.5 LGT hasta el 5 de mayo para ingresar la deuda y el recargo de apremio reducido del 10%. Como el deudor ingresa 10.500 € el 5 de mayo de 2022, no ha ingresado la deuda (10.000) y el recargo de apremio reducido del 10% (1.000) por lo que procede reclamarle el recargo de apremio ordinario del 20% más los intereses de demora del período ejecutivo: desde el 23-04-2022 (art. 161 LGT día siguiente a la presentación de la extemporánea sin ingreso) hasta el día del ingreso, el 5 de mayo. El recargo se lo notificará recaudación, y los intereses del período ejecutivo se notificarán posteriormente al amparo del art. 72 del RGR (RD 939/2005)

LGT

Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento 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 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período 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 las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.

b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.

c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.

d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de

caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

Artículo 28. Recargos del período ejecutivo.

1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley.

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

2. 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.

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento 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 esta ley para las deudas apremiadas.

4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

5. 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 período ejecutivo.

6. No se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.

APARTADO 23

¿Cuál debería ser el proceder de la AEAT en relación al IRPF 2020 de la esposa del Sr. Gómez en cuanto al aplazamiento y la exigencia de recargos de apremio?

Al amparo del art 54 RGR que regula el incumplimiento de aplazamientos y fraccionamientos, nos encontramos a un fraccionamiento solicitado en período voluntario del que no tenemos datos si es sin garantías o garantía global o, por el contrario, con garantías independientes. Veamos que pasará en ambos casos:

- Si es sin garantías o con garantía global sobre todas las fracciones, solo se apremia la fracción incumplida, que entra en ejecutiva al día siguiente del incumplimiento, el día 21-03-2022 y se otorga el plazo del 62.5 LGT para ingresar la fracción con sus intereses y el recargo del 10%. Como no lo hace, pues solo ingresa el recargo del 5%, procede apremiar el resto de las fracciones pendientes, que también entran todas en ejecutiva el día 21-03-2022, y habrá que recalcular sus intereses hasta el día 20-03-2022.
- Si fuera un fraccionamiento con garantías independientes, sólo se apremian, tras no pagar ese recargo del 10% de la fracción incumplida, las fracciones cubiertas por la misma garantía, quedando el resto del fraccionamiento vigente.

RGR

Artículo 54. Actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos y fraccionamientos.

...

2. En los fraccionamientos concedidos con dispensa total de garantías o con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de

las fracciones, si llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, las consecuencias serán las siguientes:

...

b) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se procederá respecto de dicha fracción incumplida a iniciar el procedimiento de apremio. Se exigirá el importe de dicha fracción, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

...

3. Si en los fraccionamientos las garantías se hubiesen constituido con carácter parcial e independiente para una o varias fracciones y llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, las consecuencias serán las siguientes:

...

b) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario de ingreso en el momento de presentarse la solicitud, las consecuencias en relación con la fracción incumplida y con el resto de las fracciones pendientes a las que extienda sus efectos la garantía parcial e independiente serán las establecidas en el apartado 2.b).

Transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá a ejecutar la garantía parcial e independiente.

El acuerdo de fraccionamiento permanecerá vigente respecto de las fracciones a las que no alcance la garantía parcial e independiente.

...

APARTADO 24

¿Qué actuaciones podría realizar la AEAT para el cobro del IRPF 2018 al Sr. Ruiz tanto en vía administrativa como judicial? (si es que hubiera alguna).
Motive su respuesta

Hay tres opciones.

En primer lugar, utilizar el 42.2.a) contra su hijo mayor de edad, previa tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria.

Al ser un responsable del 42.2 podríamos reclamarle la deuda en ejecutiva del deudor principal con recargos del 28 LGT y sanciones hasta el tope del valor de la vivienda que ha permitido que se oculte a la actuación de la AEAT.

Contra el hijo menor de edad no se podría utilizar esta vía (STS de 25 de marzo de 2021: No cabe exigir la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT a un menor de edad en ningún caso, toda vez que la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones)

Al amparo de la resolución de 7-3-1991 de la secretaría general de hacienda, usaríamos preferentemente esta vía del 42.2.a) contra el hijo mayor de edad:

Primera.-Criterios generales de actuación.

1. Cuando los órganos de recaudación de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda tengan conocimiento de actuaciones de los obligados al pago de una deuda que tengan por objeto la elusión del cobro de ésta, frustrando en último caso la vía administrativa de apremio, actuarán de acuerdo con los siguientes criterios:

a) En primer lugar, los **órganos de recaudación efectuarán cuantas actuaciones de recaudación ejecutiva sean posibles y dictarán los actos administrativos que procedan de declaración o derivación de responsabilidad, sea ésta solidaria o subsidiaria, o de requerimiento del pago a otros obligados al mismo**, de acuerdo con la Ley General Tributaria y conforme al Reglamento General de Recaudación.

b) Cuando los órganos de recaudación **aprecien la existencia de actos o negocios realizados en perjuicio de la Hacienda Pública que dificulten o hagan infructuoso el procedimiento de apremio, solicitarán del Servicio Jurídico del Estado el ejercicio de acciones civiles** de acuerdo con lo indicado en la instrucción tercera.

c) Finalmente, cuando **se haya acreditado que el deudor ha actuado con intención de eludir la ejecución de sus bienes, siendo consciente de las consecuencias de su conducta, se procederá de acuerdo con lo previsto en la instrucción cuarta de esta Resolución para aquellos casos en que puedan haberse producido un delito de alzamiento de bienes y otros conexos.**

A estos efectos, los **órganos de recaudación investigarán, en su caso, la evolución del patrimonio del deudor, desde el nacimiento de la obligación tributaria.**

En su defecto, en segundo lugar, cabría plantearse utilizar acciones en vía civil, ante el juzgado, por la acción revocatoria (o pauliana) si se dan los requisitos (art. 1291.3 y 1.111 del código Civil:

- REQUISITOS
- **Crédito anterior** (en nuestro caso a favor de la AEAT). No necesario que sea líquido, pero sí que tenga **existencia próxima y segura** (p.ej. Inicio de una inspección).
- Deudor **celebre contratos para perjudicar el cobro del acreedor** (p.ej. donaciones)
- Uso **subsidiario** de esta acción: no hay otra vía para cobrar y el deudor es fallido
- **No puede haber un tercero adquirente de buena fe.**
- Plazo de **ejercicio de 4 años**, plazo de caducidad, que se computa desde el fin del procedimiento administrativo de apremio en el que no se ha podido cobrar (dado el carácter subsidiario de esta acción)

Otra posibilidad en esta vía civil sería instar el juzgado civil una acción de simulación (si el precio no se ha pagado, siguen viviendo, son posibles indicios para poder acreditar la simulación de la venta, que no sería real) (arts. 1261, 1275 y 1276 Código Civil)

En tercer lugar, en última instancia, cabría plantearse un posible delito de alzamiento de bienes.

LGT

Artículo 42. Responsables solidarios.

...

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

APARTADO 25

¿Qué deudas no pueden aplazarse o fraccionarse de acuerdo al artículo 65 de la ley 58/2003 General tributaria?

Al amparo del 65.2 LGT son inaplazables las siguientes deudas:

2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.

c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.

e) Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión.

APARTADO 26

¿Cómo debe resolver la AEAT el recurso de reposición presentado por el Sr. Carrasco contra el acuerdo de enajenación, así como la suspensión solicitada? Razone su respuesta

El acuerdo de enajenación no es recurrible, salvo que las diligencias de embargo se hayan dado por notificadas vía 112.3 LGT, tal y como establece el art. 172.1 de la LGT, por lo que su recurso se debe inadmitir.

Ahora bien, es cierto que tiene recurrida la deuda en vía contenciosa, por lo que el acto de liquidación de la deuda no es firme, aunque no se haya acordado la suspensión, por lo que deben paralizarse las actuaciones de enajenación al amparo del 172.3 LGT de oficio por la AEAT.

La suspensión carece de eficacia sin necesidad de un acuerdo expreso de inadmisión, por dos motivos, porque no hay ningún recurso presentado (su recurso de reposición se va a inadmitir) y, segundo, porque la suspensión en reposición no es posible aportando ese tipo de garantías que ofrece.

LGT

Artículo 172. Enajenación de los bienes embargados.

1. La enajenación de los bienes embargados se realizará mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente.

El acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 112 de esta ley. En ese caso, contra el acuerdo de enajenación sólo serán admisibles los motivos de impugnación contra las diligencias de embargo a los que se refiere el apartado 3 del artículo 170 de esta ley.

...

3. La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.

APARTADO 27

¿Cuál sería el tipo de subasta si la AEAT dicta acuerdo de enajenación del inmueble embargado a la Sra. Díaz?

Solo deducimos, al amparo del art 97 RGR, las cargas REALES (basadas en derechos reales, no personales) ANTERIORES a la anotación en el registro del embargo de la AEAT: 340.000 euros por tanto, que es fruto de restar a la valoración, 400.000 euros la carga hipotecaria anterior a la APE, 60.000 euros.

RGR

Artículo 97. Valoración y fijación del tipo.

1. Los órganos de recaudación competentes procederán a valorar los bienes embargados a precios de mercado y de acuerdo con los criterios habituales de valoración.

...

6. El tipo para la subasta será, como mínimo, el siguiente:

a) Si no existen cargas o gravámenes, el importe de la valoración.

b) Si sobre los bienes embargados existen cargas o gravámenes de carácter real anteriores:

1.º Si las cargas o gravámenes no exceden de la valoración del bien, la diferencia entre dicha valoración y el valor actual de las cargas o gravámenes anteriores al derecho anotado.

2.º Si las cargas o gravámenes exceden de la valoración del bien, el tipo será el importe de los débitos y costas en tanto no supere el valor fijado al bien, o la valoración del bien si lo supera.

Las cargas y gravámenes anteriores quedarán subsistentes sin aplicar a su extinción el precio del remate.

APARTADO 28

Si una vez notificado el acuerdo de enajenación la Sra. Díaz presenta una solicitud de fraccionamiento de la deuda de IVA 2017 por importe de 100.000:

¿Cómo debe tramitar la AEAT dicha solicitud? Debe inadmitirla, pues el art. 65.5 LGT solo permite presentar fraccionamientos en ejecutiva hasta la notificación del acuerdo de enajenación

¿Debe emitir la AEAT algún requerimiento para resolver la solicitud? NO, lo que procede es la inadmisión.

Si la hubiera presentado antes de que le notificaran el acuerdo de enajenación (que no es el caso) a pesar de ser una deuda inaplazable (65.2 LGT el IVA es inaplazable) dado que se tramitaría por la vía no automatizada de la Instrucción 1/2017 por su importe (más de 30.000 euros) haríamos un único requerimiento para que acredite que no ha cobrado ese IVA (único caso en el que el IVA es aplazable)

¿Puede continuar con la enajenación? Sí, pues el aplazamiento se ha inadmitido. Si no se hubiera inadmitido (que no es el caso) el 65.5 LGT señala que: La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

LGT

Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.

...

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

APARTADO 29

Cuando la AEAT realiza el embargo de un inmueble:

¿A quiénes debe notificar dicho embargo de acuerdo con la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación?

La diligencia de embargo de inmuebles debe notificarse a la persona con la que se entienda dicha actuación.

Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales (o se trate de la vivienda habitual) y a los condueños o cotitulares de los mismos. En el supuesto de bienes y derechos inscritos en un registro público el embargo también deberá notificarse a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación de cargas a que se refiere el artículo 74.

RGR

Artículo 76. Práctica de los embargos.

...

3. Una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, la diligencia se notificará al obligado al pago y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado al pago cuando los bienes embargados sean gananciales o se trate de la vivienda habitual, y a los condueños o cotitulares.

En el supuesto de bienes y derechos inscritos en un registro público el embargo también deberá notificarse a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación de cargas a que se refiere el artículo 74.

El embargo, en caso de cuotas de participación de bienes que se posean pro indiviso, se limitará a la cuota de participación del obligado al pago y se notificará a los condóminos.

LGT

Artículo 170. Diligencia de embargo y anotación preventiva.

1. Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.

Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos.

APARTADO 30

Contra el embargo de la cuenta bancaria de 2.800 €, la Sra. Romero presenta un recurso de reposición:

¿Cómo debe resolver la AEAT el recurso de reposición? Razone su respuesta.

Al amparo del art de la LGT es un embargo de cuentas en las que podría embargarse todo el saldo. Pero como es la cuenta en la que cobra su pensión, debe aplicarse la normativa sobre el embargo de sueldos, y los límites de inembargabilidad del 607 LEC sobre la ÚLTIMA mensualidad ingresada en dicha cuenta. Por otro lado, el TEAC en unificación de criterio (17-05-2022) ha establecido para el caso de embargos de pagas extras el siguiente criterio: «el límite de inembargabilidad de sueldos, salarios o pensiones a que se refiere el artículo 607.1 LEC en el mes en que se percibe junto a la mensualidad ordinaria una gratificación o paga extraordinaria, está constituido por el doble del importe del SMI mensual. Al exceso percibido sobre tal cantidad se le aplicará la escala recogida en el artículo 607.2 de dicha norma.

En el caso de que en el sueldo mensual percibido estuviera incluida la parte proporcional de las pagas o gratificaciones extraordinarias, el límite de inembargabilidad estará constituido por el importe del SMI en cómputo anual (SMI mensual x 14 pagas) prorrateado entre 12 meses. Al exceso percibido sobre tal cantidad se le aplicará la escala recogida en el artículo 607.2 LEC».

Por lo tanto, su recurso contra la diligencia de embargo, alegando al amparo del 170.3 LGT el incumplimiento de las normas del embargo, debe estimarse parcialmente, pues la cantidad correcta que debió embargarse fue: dado que en su cuenta hay 2.800 euros, que la parte que corresponde de ese importe a su sueldo y su paga extra son 2.400 euros, y de ese importe se pueden embargar $400 \cdot 30\% = 120$ euros más 400 euros (hasta 2.800 euros del saldo) que no son salario: total a embargar: 520 euros.

Artículo 171. Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito.

1. Cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores, títulos u otros bienes entregados o confiados a una determinada oficina de una entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda. En la diligencia de embargo deberá identificarse el bien o derecho conocido por la Administración actuante, pero el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes o derechos existentes en dicha persona o entidad, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo.

Si de la información suministrada por la persona o entidad depositaria en el momento del embargo se deduce que los fondos, valores, títulos u otros bienes existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el apartado 1 del artículo 169, se concretarán por el órgano competente los que hayan de quedar trabados.

2. Cuando los fondos o valores se encuentren depositados en cuentas a nombre de varios titulares sólo se embargará la parte correspondiente al obligado tributario. A estos efectos, en el caso de cuentas de titularidad indistinta con solidaridad activa frente al depositario o de titularidad conjunta mancomunada, el saldo se presumirá dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente.

3. Cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el abono de sueldos, salarios o pensiones, deberán respetarse las limitaciones establecidas en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, mediante su aplicación sobre el importe que deba considerarse sueldo, salario o pensión del deudor. A estos efectos se considerará sueldo, salario o pensión el importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto en el mes en que se practique el embargo o, en su defecto, en el mes anterior.

Artículo 607. Embargo de sueldos y pensiones.

1. Es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.

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

1.º Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 por 100.

2.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50 por 100.

3.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60 por 100.

4.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75 por 100.

5.º Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90 por 100.