

**Resolución de 7 de febrero de 2022 (BOE 14/02/2022)**  
**SISTEMA DE ACCESO LIBRE**  
**SEGUNDO EJERCICIO SUPUESTO TEÓRICO PRÁCTICO**  
**Fecha: 9 de julio de 2022**

**SUPUESTO 1**

**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?

**SOLUCIÓN**

No, no es obligatorio para Don Fernando autorizar la entrada de los funcionarios de la inspección porque, aunque el artículo 142.3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y el artículo 173.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, (en adelante RGAT) establecen el deber de colaborar con los órganos de inspección, el obligado tributario tiene derecho a denegar el acceso a sus instalaciones.

De acuerdo con el artículo 142.2 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria:

“Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello. Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley, que regula la autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios.”

Por ello, siendo el domicilio fiscal de la empresa un domicilio constitucionalmente protegido, los funcionarios deben contar con el consentimiento de Don Fernando (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 sino a otras zonas abiertas al público, fábricas, almacenes..., hace falta autorización de Don Fernando (que en nuestro caso no la otorga) o debe contarse con autorización administrativa (otorgada por el delegado de la AEAT o director del departamento, en función de quién sea el órgano de inspección que actúa)

**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.**

### **SOLUCIÓN**

De acuerdo con el artículo 171.3 del RGAT:

“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 artículo 183.3 del RGAT establece que 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 de la notificación del requerimiento.

En este caso, se cita a UPSA para comparecer el 22/11/2021, cuando ha pasado más de un mes desde la notificación por lo que la comunicación es correcta y se le ha concedido el plazo mínimo establecido por la normativa para ello.

Sin embargo, aunque el plazo concedido para aportar la documentación es correcto, la petición de aportar la contabilidad en las oficinas públicas no es conforme a la ley, tal y como regula el artículo 151.3 de la LGT donde indica que: “Los libros y demás documentación a los que se refiere el artículo 142.1 de la LGT (documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar,...) 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.”

Sin embargo, el requerimiento para aportar los libros registros de IVA en las oficinas públicas sí es correcto por el artículo 151.4 de la LGT que establece: “Cuando se trate de los registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los

justificantes exigidos por éstas a los que se refiere el artículo 136.2c) de la LGT (examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos), 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?**

#### **SOLUCIÓN**

Si, de acuerdo con el artículo 14 de la Ley 39/2015 que regula el derecho y la obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas en su apartado 2 establece que, 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, entre otros, las personas jurídicas.

En relación a la presentación el 22/11/2021 por el asesor fiscal de la sociedad de un pendrive con la documentación, esta actuación es correcta de acuerdo con el artículo 171.3 del RGAT:

“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, 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.**

#### **SOLUCIÓN**

Si, aunque el artículo 152.1 de la LGT establece que las actuaciones que se desarrollen en las 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, este precepto admite excepciones, tal y como recoge el artículo 152.3 de la LGT: “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.”

Y el RGAT, en su artículo 182.1 establece que: “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.”

**APARTADO 5 ¿Qué incidencia puede tener en el plazo del procedimiento inspector de UPSA el inicio del procedimiento inspector respecto de SUPRASA?**

### **SOLUCION**

La duración del procedimiento inspector aparece regulada en el artículo 150.1 de la LGT:

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

a) 18 meses, con carácter general.  
b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

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

2. ° 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.

Cuando 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.”

Por lo que, de acuerdo a este último párrafo, si en alguna de las dos sociedades, UPSA o SUPRASA, se cumpliera alguna de las circunstancias que determinan que el plazo de duración del procedimiento inspector sea de 27 meses, ese plazo de 27 meses se aplicaría a las dos sociedades.

En el supuesto no nos dan datos para determinar que el plazo de duración sea de 27 meses por lo que, aunque sean vinculadas, el plazo de los respectivos procedimientos inspectores es de 18 meses.

### **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?**

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

### **SOLUCIÓN**

De acuerdo con el artículo 183 del RGAT: “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.”

Y, de acuerdo con el artículo 99 de la LGT relativo al desarrollo de las actuaciones tributarias, el trámite de alegaciones no podrá tener una duración menor a 10 ni superior a 15 días.

b) En relación al tipo de acta, de acuerdo con el artículo 188 del RGAT, ante la incomparecencia del contribuyente el acta deberá tramitarse en disconformidad.

### **APARTADO 7 Señale cuál es el plazo para acordar completar las actuaciones.**

#### **SOLUCIÓN**

Este plazo dependerá de si se modifica la propuesta de liquidación contenida en el acta o no.

Al amparo del artículo 188.4 del RGAT: “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.”

### **APARTADO 8**

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

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

#### **SOLUCIÓN**

Al amparo de lo dispuesto en el artículo 209 de la LGT, la inspección deberá iniciar el procedimiento sancionador en el plazo MAXIMO de 6 meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación. El procedimiento sancionador también se podría haber iniciado antes de este plazo máximo de 6 meses tras notificar el acta, de acuerdo con el artículo 25.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante RD 2063/2004)

B) Este procedimiento sancionador deriva de un procedimiento inspector por lo que según el artículo 25.1 del RD 2063/2004, 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,

Para resolver el procedimiento sancionador será competente de acuerdo con el artículo 25.8 del RD 2063/2004 el inspector-jefe.

**APARTADO 9 ¿Qué efecto tendría en la tramitación que UPSPA prestara conformidad a la propuesta de sanción?**

### **SOLUCIÓN**

Al amparo del artículo 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.”

Además de lo anterior, si la empresa presta su conformidad a la propuesta de sanción se aplicarán, si se cumplen los requisitos, las reducciones del artículo 188 de la LGT, ya que el artículo 7 del RD 2063/2004 establece que 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.

En virtud del artículo 188.3 de la LGT:

“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.”

**APARTADO 10 ¿Qué efecto tiene en la sanción la presentación de un recurso de reposición?**

### **SOLUCIÓN**

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, se perdería la reducción por ingreso del 40% a la que se refiere del artículo 188.3 de la LGT: “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:

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.”

## **SUPUESTO 2**

En este supuesto haré referencias a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF)

**APARTADO 1: Determinar el rendimiento neto de trabajo de Doña Teresa.**

### **SOLUCIÓN**

Rendimiento integro de trabajo total: 18.950€

Subsidio por desempleo: 2.750€

Sueldo empresa CCC: 13.000€

## UN ÉXITO FORMACIÓN. Agentes de la Hacienda Pública

---

Contribución Plan de empleo (artículo 17.1.f) LIRPF): 3.200€

Para el rendimiento neto minoramos los siguientes gastos deducibles (Artículo 19 LIRPF)

Seguridad Social:

450€ cotización desempleo

1.800€ cotización trabajo

2.000€ otros gastos del artículo 19.2.f) LIRPF.

TOTAL gastos: 4.250€

Rendimiento neto: 18.950- 4.250: 14.700€

**APARTADO 2 Calcular para 2021 el rendimiento neto de la actividad económica antes de reducciones.**

### SOLUCIÓN

INGRESOS: 55.000€

GASTOS

- Gastos de personal (Nóminas del 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 ser de aplicación la regla de la prorrata, es gasto en la actividad de IRPF: 10% de 4.000€: 400€ de gasto adicional.

Diferencia de ingresos y gastos: 10.600 €

El Rendimiento Neto se determina por la diferencia entre Ingresos y Gastos, pero al tener un volumen de negocio inferior a 600.000€ se aplica el régimen simplificado. Este régimen te permite deducir un 5% de gastos de difícil justificación con el límite de 2.000€ anuales.

Reducción 5% para estimación directa simplificada: 530€ (que se obtienen como el 5% del Rendimiento Neto positivo 55.000 – 44.400).

Total GASTOS: 44.930€

Rendimiento Neto de la Actividad Económica: 10.070€

**APARTADO 3: Determinar el tratamiento fiscal de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social de doña Teresa.**

### SOLUCIÓN

## UN ÉXITO FORMACIÓN. Agentes de la Hacienda Pública

---

El tratamiento fiscal de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social se regulan en los artículos 51 y 52 LIRPF.

El artículo 51 LIRPF establece que 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. ° 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

Por su parte, el artículo 52 LIRPF regula los límites de la reducción.

En este supuesto tenemos dos contribuciones:

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

Por otra parte, doña Teresa ha efectuado una aportación a su plan de pensiones de 2.000 €

El límite conjunto de deducciones en IRPF por todas las aportaciones a los sistemas de previsión social es la MENOR de las dos cantidades siguientes:

- a) 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y/o de actividades económicas percibidas
- b) 1.500€ anuales

Por ello, a las aportaciones deducibles en planes de empleo, que ascienden a 3.200€ (con un límite de 8.500€ anuales para aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social empresarial) hay que sumar otros 1.500€ por aportaciones de doña Teresa a su plan de pensiones individual, por lo que el máximo anual no podrá superar los 4.700€ (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 doña Teresa (30%14.700€=4.410€).

**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.**

### **SOLUCION**

La deducción por maternidad se regula en el artículo 81 de la LIRPF y establece:

“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.”

El artículo 81.2 establece que: “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 este supuesto, doña Teresa puede aplicar la deducción por maternidad, pues tiene una hija menor de 3 años y trabaja (por los tres primeros meses del año que está en situación de desempleo no puede aplicarla).

En consecuencia, tiene derecho a 9 meses (100€/mes, 900€, con el límite de la Seguridad Social (1.800€)

No tenemos en el supuesto información sobre si la hija de doña Teresa va a la guardería o no para poder beneficiarse del incremento de 1000€/año previsto en el artículo 81.2 LIRPF.

### **APARTADO 15 Determinar la liquidación del IVA en la última declaración - autoliquidación de 2021.**

#### **SOLUCIÓN**

En este supuesto aplicaremos la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA)

4T

IVA repercutido: 1.700€

IVA soportado: 600€ (sobre una base de 3.000€)

IVA Soportado deducible del 4T:  $90\% \cdot 600€ = 540€$

Regularización del IVA soportado en los tres primeros trimestres del año:

En todo el año, el IVA soportado ha sido de 4000€. Como 600€ se corresponden al 4T, en los 3 primeros trimestres el IVA SOPORTADO fue de 3.400€.

De ese importe se ha deducido el 80%,  $3400€ \cdot 80\% = 2.720€$  y podría haberse deducido el 90%,  $3400€ \cdot 90\% = 3.060€$ , con lo que tendría derecho a una deducción adicional de 340€

IVA SOPORTADO DEDUCIBLE:  $540 + 340$

Resultado a ingresar de 820€ ( $1.700€ - 880€$ )

### **APARTADO 16 Determinar los modelos de declaraciones y autoliquidaciones que debe efectuar D. Ángel.**

### SOLUCIÓN

-IRPF anual modelo 100.

-Retenciones a los trabajadores, modelo 111 trimestral y modelo 190 declaración resumen anual.

-IVA trimestral modelo 303 y declaración resumen anual modelo 390

-Pagos fraccionados trimestrales modelo 130.

-Declaración de operaciones con terceros, modelo 347 si con algún cliente o proveedor en todo el año factura más de 3.005,06 euros.

-Retenciones por el local, capital inmobiliario, modelo 115 trimestral y declaración resumen anual modelo 180.

**APARTADO 17 Razonar y determinar el procedimiento tributario que permita a Doña Teresa incorporar a su declaración de IRPF 2021 la deducción por donativos.**

### SOLUCIÓN

Doña Teresa deberá solicitar, al amparo del 120.3 LGT y 126 a 129 del RGAT el inicio de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

Artículo 120.3 LGT: “Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación.”

Artículo 126.2 RGAT: “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.”

**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.**

### SOLUCIÓN

El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones es un procedimiento iniciado a instancia del contribuyente por lo que las notificaciones relacionadas con dicho procedimiento deberán hacerse en los lugares señalados en el artículo 110.1 LGT:

“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.”

Doña Teresa no ha señalado domicilio a efectos de notificaciones en su escrito, dato que no es obligatorio porque no aparece recogido en el artículo 88 del RGAT, por lo que la notificación del requerimiento efectuada al conserje de la finca en la que se encuentra la sede de la empresa para la que trabaja no es adecuada. Solo sería correcto si así lo hubiese señalado en su escrito.

En defecto de indicación expresa de domicilio a efectos de notificaciones éstas deberían realizarse en el domicilio fiscal de Doña Teresa o de su representante.

**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.**

### **SOLUCIÓN**

De acuerdo con el artículo 66.7 del RGAT:

“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.”

**APARTADO 20 Determine las consecuencias derivadas de la presentación de la declaración complementaria efectuada por D. Ángel.**

### **SOLUCIÓN**

Las autoliquidaciones complementarias se regulan en el artículo 119 del RGAT.

El plazo de presentación de la declaración IRPF 2021 modelo 100 finaliza el 30/06/2022.

La autoliquidación complementaria la ha presentado el 18/08/2022 con resultado a ingresar, por lo que la presentación la ha realizado 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 de la LGT.

El retraso es inferior a 12 meses, procede un recargo del 1% y otro 1% por cada mes completo de retraso, por lo que el recargo total es del 2% (1+1) y se excluyen los intereses de demora que no se exigen en retrasos inferiores a 12 meses según dicho art. 27 LGT.

El importe del recargo, tal y como establece el artículo 27.5 de la LGT se reducirá en un 25% si se cumplen los siguientes requisitos: "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."

En este supuesto, con los datos del enunciado, no podemos determinar si procede o no dicha reducción.

### **SUPUESTO 3**

**APARTADO 21 Indique qué recargos e intereses de demora debería liquidar la AEAT en relación a la deuda de IVA 3T 2021 al Sr. Gómez. Razone la respuesta**

### **SOLUCIÓN**

La fecha límite para presentar la autoliquidación correspondiente al IVA 3T 2021 es el 20/10/2021.

El Sr. Gómez ha presentado la autoliquidación el 15/03/2022, por lo que la ha presentado fuera de plazo, sin requerimiento previo por parte de la Administración y con resultado a ingresar de 15.000€ por lo que se dan todos los requisitos recogidos en el artículo 27 de la LGT para exigir a este contribuyente la prestación accesoria consistentes en el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

El retraso en la presentación es inferior a 12 meses, por lo que procede exigir:

1% inicial + 1% adicional por cada mes completo de retraso (4 meses), por lo que el recargo total es del 5% excluyendo los intereses de demora que no se exigen para retrasos inferiores a 12 meses.

En este supuesto no procede aplicar la reducción del recargo regulada en el artículo 27.5 de la LGT, puesto que no realiza el ingreso al tiempo de la presentación extemporánea ni ha solicitado aplazamiento/fraccionamiento de dicha deuda

De acuerdo en con el artículo 161.1.b) de la LGT: "En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación."

Al tratarse de una autoliquidación extemporánea, el periodo ejecutivo se ha iniciado al día siguiente a dicha presentación (16/03/2022) por lo que procede exigir otra prestación accesoria a este contribuyente, que son los recargos del período ejecutivo regulados en el artículo 28 de la LGT (compatibles con el recargo del artículo 27 LGT)

Realizó el ingreso el 17 de marzo antes de que la AEAT le notificara la providencia de apremio, por lo que procede exigirle el recargo ejecutivo del 5% sobre la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario de pago (15.000€)

**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**

### SOLUCIÓN

El Sr. Gómez presentó la autoliquidación de retenciones del trabajo correspondientes al 1T 2021 por importe de 10.000 € el 22/04/2022 sin ingreso ni solicitud de aplazamiento.

El plazo de presentación de dicha declaración es hasta el 20/04/2021 por lo que el Sr. Gómez la ha presentado fuera de plazo, sin requerimiento previo y con resultado a ingresar, de modo que se dan todos los requisitos para aplicar el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo regulado en el artículo 27 de la LGT.

El retraso es superior a 12 meses, por lo que procede un 15% de recargo y la exigencia de intereses de demora, desde el 21/04/2022 (el primer año de retraso, tal y como establece el artículo 27 de la LGT no lleva intereses) hasta el día de la presentación extemporánea, el 22/04/2022.

No procede aplicar la reducción del recargo del 25% regulada en el artículo 27.5 LGT pues ni ha ingresado ni solicitado aplazamiento de su autoliquidación el día de la presentación extemporánea.

La AEAT le notifica la providencia de apremio el 28/04/2022 por lo que, de acuerdo con el artículo 62.5 de la LGT tiene hasta el día 05/05/2022 para ingresar la deuda y el recargo de apremio reducido del 10%.

Como el deudor ingresa 10.500 € el 05/05/2022, no ha ingresado la totalidad del principal pendiente de la deuda (10.000€) y el recargo de apremio reducido del 10% (10% sobre 10.000=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 (ya que de acuerdo con el artículo 161 de LGT en las autoliquidaciones extemporáneas sin realizar el ingreso ni solicitar aplazamiento/fraccionamiento de pago, el periodo ejecutivo se inicia al día siguiente de la presentación extemporánea) hasta el día del ingreso, el 05/05/2022.

**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?**

### **SOLUCIÓN**

Las consecuencias del incumplimiento de los plazos concedidos en los acuerdos de aplazamiento/fraccionamiento se regula en el artículo 54 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR)

La esposa del Sr Gómez ha solicitado el aplazamiento de su deuda en periodo voluntario. No nos indica el enunciado si el acuerdo de aplazamiento/fraccionamiento es sin garantías , con garantía global o con garantías independientes.

Tal y como establece el artículo 54 del RGR:

- 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%.

No ha ingresado la totalidad del importe de la fracción incumplida y el recargo de apremio reducido del 10%, puesto que con fecha 20/04/2022 ingresa el importe de la fracción pero sólo ingresa el recargo del 5%, por lo que, dado el incumplimiento, procede apremiar el resto de las fracciones pendientes, que también entran todas en ejecutiva el día 21/03/2022.

- Si fuera un aplazamiento/fraccionamiento con garantías parciales e independientes, sólo se apremian, tras no pagar ese recargo del 10% de la fracción incumplida, las fracciones cubiertas por la misma garantía. El acuerdo de aplazamiento/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**

### **SOLUCIÓN**

En vía administrativa se podría, previa tramitación de un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria, declarar responsables solidarios de la deuda, en virtud del artículo 42.2 de la LGT a los que se quedaron con el bien inmueble, por ser responsables solidarios, al haber aceptado la donación. Sin embargo el procedimiento de declaración de responsabilidad solo se podría iniciar contra su hijo mayor de edad, Pedro, y no contra Raúl, el hijo menor de edad.

De acuerdo con el artículo 42.2 de la LGT a Pedro se le podría exigir el 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,

En vía judicial, al Sr. Ruiz se le podría imputar un delito de alzamiento de bienes que es aquél que comete la persona que, habiendo contraído deudas o siendo conocedor de dichas deudas, oculta o hace desaparecer todos o parte de sus bienes con la finalidad de que el acreedor tenga mayores dificultades para cobrar.

### **APARTADO 25 ¿Qué deudas no pueden aplazarse o fraccionarse de acuerdo al artículo 65 de la ley 58/2003 General tributaria?**

#### **SOLUCIÓN**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 65.2 de la LGT:

“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**

#### **SOLUCIÓN**

De acuerdo con el artículo 172.1 de la LGT: “El acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas.”

Por lo que el recurso de reposición presentado por el Sr. Carrasco tendrá que ser objeto de inadmisión, al no ser un acto susceptible de recurso.

El Sr. Carrasco tiene la deuda recurrida en vía contenciosa, por lo que el acto de liquidación de la deuda no es firme. De acuerdo con el artículo 172.3 de la LGT: “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.”

En relación con la suspensión procede indicar que el recurso de reposición en el que solicita la suspensión se va a inadmitir y además, de acuerdo con el artículo 224.2 de la LGT: “Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática de acto recurrido en reposición serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

La garantía ofrecida por el Sr. Carrasco es la aportación de un inmueble hipotecado, por lo que esta garantía no da lugar a la suspensión del acto recurrido en reposición.

**APARTADO 27 ¿Cuál sería el tipo de subasta si la AEAT dicta acuerdo de enajenación del inmueble embargado a la Sra. Díaz?**

### SOLUCIÓN

De acuerdo con el artículo 97.6 del RGR:

“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. ° 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. ° 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.”

En este caso, la única carga real existente anterior a la anotación preventiva del embargo es la hipoteca a favor del Banco Santander por importe de 60.000€, por lo que el tipo de subasta será la diferencia entre la valoración del bien (400.000€) y dicha carga (60.000€).

Tipo de subasta: 340.000€

**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 emitir la AEAT algún requerimiento para resolver la solicitud? ¿Puede continuar con la enajenación?

### SOLUCIÓN

**¿Cómo debe tramitar la AEAT dicha solicitud?**

De acuerdo con el artículo 65.5 de la LGT: “Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados.”

El artículo 46 del RGR establece que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se dirigirán al órgano competente para su tramitación dentro de los plazos siguientes:

b) Deudas que se encuentren en periodo ejecutivo: en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes

Por ello, una vez que se ha notificado el acuerdo de enajenación, la solicitud presentada por la Sra. Díaz deberá ser inadmitida.

**¿Debe emitir la AEAT algún requerimiento para resolver la solicitud?** No, porque se inadmite, por lo que no procede requerirle nada.

**¿Puede continuar con la enajenación?** Sí, la Administración deberá continuar con la enajenación de los bienes, pues el aplazamiento se ha inadmitido.

**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?

### SOLUCIÓN

De acuerdo con el artículo 170.1 de la LGT:

“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.”

En los mismos términos se pronuncia el artículo 76.3 del RGR:

“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.”

**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.**

### SOLUCIÓN

De acuerdo con el artículo 170.3 de la LGT, contra la diligencia de embargo solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación.

En este caso, el embargo a la Sra. Romero es un embargo de cuentas, y en esa cuenta cobra su pensión por lo que debe aplicarse la normativa sobre el embargo de cuentas y los límites de inembargabilidad.

Artículo 171.3 de la LGT. Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito.

“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 607.1 Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC). “Es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.” (1.000€)

Artículo 607.2 LEC: “Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala:

## UN ÉXITO FORMACIÓN. Agentes de la Hacienda Pública

---

1. ° Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 por 100.
2. ° Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50 por 100.
3. ° Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60 por 100.
4. ° Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75 por 100.
5. ° Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90 por 100.”

Además, el TEAC en unificación de criterio (Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/01975/2022/00/00 de 17 de Mayo de 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 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil 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) prorrateado entre 12 meses. Al exceso percibido sobre tal cantidad se le aplicará la escala recogida en el artículo 607.2 de la LEC.”

Por lo tanto, el recurso de la Sra. Romero contra la diligencia de embargo, se deberá admitir ya que de acuerdo con el artículo 170.3 LGT el incumplimiento de las normas del embargo es una causa de oposición a la providencia.

Este recurso será objeto de estimación parcial, pues la cantidad correcta que debió embargarse fue:

Saldo en cuenta: 2.800€

De ese importe corresponde a su pensión y paga extra: 2.400€. De esta cuantía se puede embargar:

1. ° Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 por 100. En este caso, se podría embargar: 30% sobre 400€=120€

Por tanto, el importe total a embargar es de 520€. \*

\*EXPLICACIÓN: 400€ (es la diferencia entre el valor que tenía en la cuenta, 2.800€ y la parte correspondiente a sueldos, salarios y pensiones, 2.400€) y luego de la parte de sueldos, salarios y pensiones (2.400€) solo se podría embargar el importe de 120€.