

SEGUNDO EXAMEN (TURNO LIBRE)

**CUERPO DE AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA
CONVOCADO POR RESOLUCIÓN DE 22 DE DICIEMBRE DE 2025
(BOE 30-12-2025)**

SUPUESTO 1

El Sr. XX y la Sra. YY son un matrimonio, casado en régimen económico-matrimonial de separación de bienes, con residencia fiscal en 2025 en la ciudad de Sabadell.

Durante el año 2025, los rendimientos del trabajo obtenidos por ambos cónyuges han sido los siguientes:

El Sr. XX ha trabajado durante todo el año en la empresa 7P S.L., percibiendo un salario de 120.000 euros.

No obstante, durante los meses de septiembre y octubre de 2025 ha trabajado en París para una sucursal de su empresa situada en Francia para realizar un estudio de viabilidad relacionado con la misma, recibiendo además específicamente por estos trabajos la cantidad de 25.000 euros.

Igualmente, su empresa ha abonado los gastos derivados de su desplazamiento en avión, así como los de manutención, a razón de 70 euros diarios durante los dos meses que ha trabajado en Francia. No ha percibido otras cantidades en concepto de dietas por estos trabajos realizados.

Las cantidades satisfechas en 2025 en concepto de cotizaciones al régimen general de la seguridad social han sido 2.000 euros.

La Sra. YY ha trabajado para la empresa PP como personal asalariado hasta el día 1 de febrero de 2025, fecha en la que fue despedida. Hasta dicha fecha, hubo percibido de la empresa un sueldo de 3.000 euros, siendo las cotizaciones realizadas al régimen general de la Seguridad Social de 300 euros. Desde el despido y hasta final de año, ha cobrado la prestación por desempleo por importe total de 18.000 euros, siendo los gastos satisfechos a la Seguridad Social de 700 euros.

La Sra. YY ha percibido una indemnización por el despido, que ha sido calificado como improcedente, de 25.000 euros, la cuantía establecida como obligatoria por el Estatuto de los Trabajadores.

Igualmente, la Sra. YY ha percibido en 2025 unas cantidades en concepto de atrasos devengados en el año 2024, por importe de 1.000 euros.

Por otra parte, el matrimonio es propietario de un piso situado en un municipio que no ha sido declarado como zona tensionada. El piso ha estado arrendado como vivienda permanente de los inquilinos desde el 1 de enero de 2025, fecha de la celebración del contrato de arrendamiento, hasta final de año por un importe mensual de 1.000 euros.

El piso fue adquirido por el matrimonio en el año 2015 por un importe total, gastos incluidos, de 190.000 euros. El valor catastral del mismo en el año 2025 ha ascendido a 200.000, correspondiendo el valor del suelo 100.000 euros y sin que dicho valor haya sido revisado en los últimos 15 años.

Durante el año 2025, el matrimonio ha pagado la cantidad de 1.000 euros en concepto de intereses y 1.200 euros de amortización de capital del préstamo que se solicitó para la adquisición del piso. Igualmente, durante 2025, los gastos por dicha vivienda han sido los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI): 1.000 euros (todo el año).

- Comunidad de propietarios: 1.000 euros (todo el año).
- Gastos de reparación de una avería en el piso ya alquilado: 1.000 euros.

El matrimonio adquirió su vivienda habitual en año 2014, para cuya adquisición y financiación se suscribió un préstamo que continúan pagando. El 1 de diciembre de 2025, el matrimonio formalizó la venta de la misma, por un importe total, descontado los gastos, de 350.000 euros. En el momento de la transmisión, el préstamo pendiente de amortizar ascendía a 50.000 euros.

El valor de adquisición de la vivienda fue de 180.000 euros (valor revisado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales), produciéndose unos gastos de adquisición adicionales de 20.000 euros.

El 31 de diciembre de 2025, han formalizado la adquisición de una nueva vivienda, con la intención de que la misma constituya su vivienda habitual, por un importe total, gastos incluidos de 300.000 euros.

En este año 2025, el matrimonio ha transmitido unas acciones de la entidad VV, que cotiza en Bolsa, por importe de 20.000 euros. Dichas acciones fueron adquiridas por ambos cónyuges en un porcentaje del 50 por ciento para cada uno de ellos en el año 2018 por un valor, gastos incluidos, de 10.000 euros.

PREGUNTA 1

Análisis y cálculo del rendimiento neto del trabajo obtenido por el Sr. XX en el año 2025, con especial referencia a los rendimientos obtenidos en Francia.

La normativa aplicable para la resolución de esta pregunta se encuentra en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), específicamente en sus artículos 7.p, 17, 19 y 20, así como en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto (Real Decreto 439/2007, en adelante RIRPF). En primer lugar, debemos analizar la calificación y cómputo de las retribuciones del Sr. XX.

Los sueldos percibidos de la empresa 7P S.L. constituyen rendimientos íntegros del trabajo conforme al artículo 17.1.a) de la LIRPF, que engloba los sueldos y salarios. El importe inicial asciende a 120.000 euros, a los que debemos añadir los 25.000 euros percibidos específicamente por los trabajos realizados en París. Ello da un rendimiento íntegro bruto inicial de 145.000 euros.

En segundo lugar, respecto a los rendimientos obtenidos en Francia por el desplazamiento durante septiembre y octubre, resulta de aplicación la exención por trabajos realizados en el extranjero regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF. Para la consolidación de esta exención se deben cumplir tres requisitos: que los trabajos se realicen físicamente en el extranjero, que el destinatario sea una entidad no residente o un establecimiento permanente situado en el extranjero (la sucursal francesa de la empresa española cumple este requisito) y que en el territorio donde se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no se trate de un país calificado como paraíso fiscal.

Cumpléndose estas condiciones en el caso de Francia, la cantidad de 25.000 euros se encuentra plenamente exenta por no superar el límite cuantitativo legal de 60.100 euros anuales establecido por la norma. Por tanto, esta cuantía se resta de los rendimientos íntegros computables.

En tercer lugar, analizamos las asignaciones para gastos de locomoción y manutención (dietas). El artículo 9.A.2 del RIRPF exonera de gravamen los gastos de locomoción debidamente justificados mediante factura o billete de transporte público, por lo que el pago del billete de avión no computa como rendimiento.

Respecto a la manutención, el artículo 9.A.3.b).a' del RIRPF establece que los gastos de estancia y manutención diaria en el extranjero con pernoctación están exentos hasta un límite de 91,35 euros diarios. Dado que la empresa abonó 70 euros diarios durante los dos meses de desplazamiento (61 días correspondientes a septiembre y octubre, lo que supone un total de 4.270 euros), este importe se encuentra íntegramente exento al situarse por debajo del límite legal diario computable, no debiendo integrarse en la base imponible.

En cuarto lugar, se determinan los gastos deducibles al amparo del artículo 19.2 de la LIRPF. Son deducibles las cotizaciones a la Seguridad Social, que ascienden a 2.000 euros (artículo 19.2.a). Asimismo, se aplica la deducción general en concepto de "otros gastos distintos de los anteriores" por importe fijo de 2.000 euros contemplada en el artículo 19.2.f) de la LIRPF. El Sr. XX no tiene derecho a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo del artículo 20 de la LIRPF, dado que su rendimiento neto supera el límite legal máximo para tener derecho a ella.

El cálculo detallado del Rendimiento Neto del Trabajo es el siguiente:

(+) Rendimientos íntegros del trabajo monetarios: 120.000,00 € + 25.000,00 €	145.000,00 €
(-) Rendimientos exentos (Artículo 7.p LIRPF)	(25.000,00 €)
(+) Dietas y locomoción exentas (Artículo 9 RIRPF)	0,00 €
(=) Total Rendimientos Íntegros Computables	120.000,00 €
(-) Gastos deducibles de la Seguridad Social (Artículo 19.2.a LIRPF)	(2.000,00 €)
(-) Otros gastos deducibles (Artículo 19.2.f LIRPF)	(2.000,00 €)
(=) Rendimiento Neto del Trabajo del Sr. XX	116.000,00 €

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

De acuerdo con la LIRPF (Arts. 7.p, 17, 19) y el RIRPF (Artículo 9), el rendimiento del Sr. XX se calcula excluyendo las rentas exentas y detrayendo los gastos legalmente tasados.

El sueldo ordinario de 120.000 € califica como rendimiento íntegro ordinario. Los 25.000 € percibidos por el trabajo en Francia están exentos según el artículo 7.p) de la LIRPF al cumplirse los requisitos de desplazamiento físico, beneficio para un establecimiento permanente en el extranjero y reciprocidad fiscal, sin rebasar el límite de 60.100 €. Los gastos de avión y la dieta de manutención de 70 €/día están exentos por el artículo 9 del RIRPF, ya que la manutención con pernocta en el extranjero cubre un límite de hasta 91,35 €/diarios.

Los gastos deducibles corresponden a las cotizaciones de la Seguridad Social (2.000 €) y al gasto fijo del artículo 19.2.f) de la LIRPF (2.000 €).

El cálculo detallado del Rendimiento Neto del Trabajo es el siguiente:

(+) Rendimientos íntegros del trabajo monetarios: 120.000,00 € + 25.000,00 €	145.000,00 €
(-) Rendimientos exentos (Artículo 7.p LIRPF)	(25.000,00 €)
(+) Dietas y locomoción exentas (Artículo 9 RIRPF)	0,00 €
(=) Total Rendimientos Íntegros Computables	120.000,00 €
(-) Gastos deducibles de la Seguridad Social (Artículo 19.2.a LIRPF)	(2.000,00 €)
(-) Otros gastos deducibles (Artículo 19.2.f LIRPF)	(2.000,00 €)
(=) Rendimiento Neto del Trabajo del Sr. XX	116.000,00 €

PREGUNTA 2

Análisis y cálculo del rendimiento neto del trabajo obtenido por la Sra. YY en el año 2025, con especial referencia a la regularización de los atrasos obtenidos.

¿Está obligada a presentar la declaración del IRPF del año 2025?

La normativa de aplicación se localiza en los artículos 7.e, 14, 17, 19 y 96 de la LIRPF, así como en las disposiciones correspondientes del Estatuto de los Trabajadores (en adelante, ET). En relación con los rendimientos percibidos en el ejercicio, el sueldo de la empresa PP (3.000 euros) y la prestación por desempleo cobrada del SEPE (18.000 euros) tienen la consideración legal de rendimientos íntegros del trabajo, de acuerdo con el artículo 17.1.a) y 17.1.b) de la LIRPF respectivamente, debiéndose integrar en su totalidad.

Por su parte, la indemnización por despido improcedente de 25.000 euros se encuentra plenamente exenta del impuesto en virtud del artículo 7.e) de la LIRPF. Este artículo declara exentas las indemnizaciones por despido en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el ET, siempre que el despido sea real y efectivo. Al especificarse que los 25.000 euros se corresponden exactamente con el límite legal obligatorio determinado por la legislación laboral, la totalidad de la cuantía queda excluida del gravamen y no computa como rendimiento del trabajo.

Respecto a los atrasos de 1.000 euros devengados en 2024 y percibidos en 2025, aplica la regla especial de imputación temporal contenida en el artículo 14.2.b) de la LIRPF. Esta norma determina que cuando por causas justificadas no imputables al contribuyente los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueron devengados, se deben imputar obligatoriamente al período de su devengo (en este caso, 2024). La Sra. YY no debe incluirlos en la declaración del ejercicio 2025; en su lugar, está obligada a presentar una autoliquidación complementaria del ejercicio 2024 sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno, en el plazo que media entre la fecha de percepción de los atrasos y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

Para el cálculo del rendimiento neto del trabajo del ejercicio 2025, se computan los gastos deducibles del artículo 19.2 de la LIRPF. Se restan las cotizaciones a la Seguridad Social satisfechas tanto durante el periodo activo como desempleado (300 euros + 700 euros = 1.000 euros), según el artículo 19.2.a) de la LIRPF. Asimismo, se resta el gasto deducible general del artículo 19.2.f) de la LIRPF de 2.000 euros. No procede aplicar reducciones del artículo 20 de la LIRPF, ya que su rendimiento neto supera los umbrales legales vigentes.

El cálculo detallado del Rendimiento Neto del Trabajo es el siguiente:

(+) Rendimientos de la empresa PP	3.000,00 €
(+) Prestación por desempleo (SEPE)	18.000,00 €
(+) Indemnización por despido (Exenta Artículo 7.e LIRPF)	0,00 €
(+) Atrasos 2024 (Imputación a 2024 Artículo 14.2.b LIRPF)	0,00 €
(=) Total Rendimientos Íntegros Computables	21.000,00 €
(-) Gastos de Seguridad Social (300 € + 700 €)	(1.000,00 €)
(-) Otros gastos deducibles (Artículo 19.2.f LIRPF)	(2.000,00 €)
(=) Rendimiento Neto del Trabajo de la Sra. YY	18.000,00 €

Finalmente, analizamos la obligación de declarar en base al artículo 96 de la LIRPF. El artículo 96.2 de la LIRPF fija con carácter general el límite para no declarar por rendimientos del trabajo en 22.000 euros anuales, pero este límite se reduce a 15.876 euros anuales cuando los rendimientos procedan de más de un pagador (salvo excepciones que aquí no concurren) y la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores supere los 1.500 euros anuales.

En el caso de la Sra. YY, cuenta con dos pagadores independientes: la empresa PP (3.000 euros) y el SEPE (18.000 euros). Al haber percibido del segundo pagador por orden de cuantía, es decir, la empresa PP, una cantidad de 3.000 euros, superior al límite de 1.500 euros, el umbral aplicable es de 15.876 euros. Como sus rendimientos íntegros totales del trabajo ascienden a 21.000 euros, rebasando los 15.876 euros de límite, la Sra. YY está obligada a presentar la declaración del IRPF del año 2025.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Conforme a los artículos 7.e, 14, 17, 19 y 96 de la LIRPF, los rendimientos de la Sra. YY se desglosan de la siguiente forma:

El sueldo (3.000 €) y el desempleo (18.000 €) integran los rendimientos íntegros computables (Artículo 17). La indemnización por despido (25.000 €) está exenta por el artículo 7.e) de la LIRPF al ser la cuantía legal obligatoria por el ET. Los atrasos de 2024 (1.000 €) se imputan al año de su devengo por el artículo 14.2.b) de la LIRPF, requiriendo una complementaria de 2024 y excluyéndose de 2025.

Los gastos deducibles son la Seguridad Social (1.000 € en total) y los 2.000 € fijos del artículo 19.2.f) de la LIRPF.

El cálculo detallado del Rendimiento Neto del Trabajo es el siguiente:

(+) Rendimientos de la empresa PP	3.000,00 €
(+) Prestación por desempleo (SEPE)	18.000,00 €
(+) Indemnización por despido (Exenta Artículo 7.e LIRPF)	0,00 €
(+) Atrasos 2024 (Imputación a 2024 Artículo 14.2.b LIRPF)	0,00 €
(=) Total Rendimientos Íntegros Computables	21.000,00 €
(-) Gastos de Seguridad Social (300 € + 700 €)	(1.000,00 €)
(-) Otros gastos deducibles (Artículo 19.2.f LIRPF)	(2.000,00 €)
(=) Rendimiento Neto del Trabajo de la Sra. YY	18.000,00 €

En cuanto a la obligación de declarar, al existir dos pagadores (PP y SEPE) y superar el segundo los 1.500€, el límite de exclusión se reduce de 22.000 € a 15.876 € anuales (Artículo 96 LIRPF). Dado que sus rendimientos íntegros son de 21.000 €, sí está obligada a presentar declaración.

PREGUNTA 3

Análisis y cálculo de los distintos rendimientos y rentas derivadas de la titularidad de sus bienes inmuebles en el año 2025.

Análisis y cálculo de las rentas derivadas de las distintas transmisiones de bienes realizadas por el Sr. "XX" y por la Sra. "YY" en el año 2025.

Analizar los efectos fiscales derivados de la transmisión de la vivienda habitual y posterior adquisición de la nueva.

La normativa reguladora aplicable comprende los artículos 22, 23, 33, 34, 35 y 38 de la LIRPF, así como los artículos 13, 14 y 41 del RIRPF. Al estar casados en régimen de separación de bienes, los rendimientos y ganancias se atribuyen individualmente al 50% a cada cónyuge al pertenecer los bienes por mitades indivisas (conforme al artículo 11 de la LIRPF).

➔ Rendimientos del Capital Inmobiliario (Piso Arrendado)

De acuerdo con el artículo 22 de la LIRPF, los importes que se perciben por el arrendamiento del piso constituyen rendimientos íntegros del capital inmobiliario. El rendimiento íntegro anual total asciende a 12.000 euros (1.000 euros x 12 meses).

Los gastos deducibles para determinar el rendimiento neto se rigen por el artículo 23.1 de la LIRPF:

- Intereses y gastos de reparación (Artículo 23.1.a.1º LIRPF): Los intereses del préstamo (1.000 euros) y los gastos de reparación de la avería (1.000 euros) suman un total de 2.000 euros. Este bloque de gastos está sujeto a un límite cuantitativo máximo: no puede superar, para cada bien, la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos (12.000 euros). Como 2.000 euros es inferior a 12.000 euros, resultan deducibles en su totalidad. La amortización del capital del préstamo (1.200 euros) no constituye en ningún caso un gasto deducible.
- Tributos y gastos de comunidad (Artículo 23.1.a.2º y 3º LIRPF): El IBI (1.000 euros) y la comunidad de propietarios (1.000 euros) son deducibles plenamente al ser gastos necesarios para la obtención de los ingresos.
- Amortización del inmueble (Artículo 23.1.b LIRPF y Artículo 14 RIRPF): Responde al gasto que equivale a la depreciación efectiva del bien. Se calcula aplicando el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores, excluyendo el valor del suelo: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral.
 1. El valor catastral total es de 200.000 euros, correspondiendo el 50% al suelo (100.000 euros) y el 50% a la edificación (100.000 euros). Por tanto, la edificación representa el 50% del valor.
 2. Cálculo sobre valor catastral de la edificación: 100.000 euros.
 3. Cálculo sobre el coste de adquisición de la edificación: aplicando el porcentaje catastral del 50% sobre el coste total de 190.000 euros, resulta un valor de la construcción de 95.000 euros.
 4. Al ser el valor catastral de la construcción (100.000 euros) superior al coste de adquisición de la misma (95.000 euros), tomamos los 100.000 euros como base de amortización. La amortización anual deducible es: $100.000 \text{ euros} \times 3\% = 3.000 \text{ euros}$.

La suma total de gastos deducibles asciende, por tanto, a 7.000 euros, es decir, 2.000 € (intereses y reparaciones) + 1.000 € (IBI) + 1.000 € (comunidad) + 3.000 € (amortización)

Finalmente, el rendimiento reto es el siguiente:

$$\text{Rendimiento neto del capital inmobiliario} = 12.000 \text{ €} - 7.000 \text{ €} = 5.000 \text{ euros}$$

Además, y en base al artículo 23.2 LIRPF, conforme a la legislación aplicable a contratos celebrados a partir del 1 de enero de 2024, en el caso de contratos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda que no se encuentren en zonas de mercado residencial tensionado y cumplan las condiciones ordinarias, el rendimiento neto positivo se reducirá en un 50 por ciento.

$$\text{Reducción aplicable: } 50\% \text{ de } 5.000 \text{ €} = 2.500 \text{ euros}$$

Finalmente, el rendimiento neto reducido será de 2.500 euros (50% de 5.000 euros), atribuyéndose un 50% de esta cantidad a cada uno de los cónyuges, es decir, 1.250,00 € para el Sr. XX y 1.250,00 € para la Sra. YY, que se integrarán en la base imponible general.

➔ Transmisión de acciones de la Entidad VV

Conforme a los artículos 33, 34 y 35 de la LIRPF, la venta de acciones genera una ganancia o pérdida patrimonial que se integra en la base imponible del ahorro. El valor de transmisión es de 20.000 euros y el valor de adquisición es de 10.000 euros.

$$\text{Ganancia patrimonial: } 20.000 \text{ €} - 10.000 \text{ €} = 10.000 \text{ euros}$$

La atribución de esta ganancia patrimonial será de 5.000,00 € para el Sr. XX y 5.000,00 € para la Sra. YY, a integrar en sus respectivas bases imponibles del ahorro.

➔ Transmisión y Reinversión de la vivienda habitual

El análisis de la venta de la vivienda habitual y posterior reinversión se fundamenta en el artículo 38.1 de la LIRPF y el artículo 41 del RIRPF. Primero calculamos la ganancia patrimonial bruta derivada de la venta el 1 de diciembre de 2025:

- Valor de Transmisión (neto de gastos): 350.000 euros.
- Valor de Adquisición: Coste de compra (180.000 euros) + gastos adicionales (20.000 euros) = 200.000 euros.

Teniendo en cuenta estos importes, la ganancia patrimonial derivada de esta transmisión será:

$$\text{Ganancia patrimonial: } 350.000 \text{ €} - 200.000 \text{ €} = 150.000 \text{ euros (75.000 euros para cada cónyuge)}$$

Segundo, analizamos el mecanismo de la exención por reinversión. La normativa permite declarar exenta la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en un plazo no superior a dos años (anteriores o posteriores).

A efectos de determinar el importe total obtenido que es obligatorio reinvertir, el artículo 41.2 del RIRPF aclara que se debe deducir del valor de transmisión el importe del préstamo pendiente de amortizar que se encontrara vinculado a la financiación de la vivienda vendida.

(+) Valor de transmisión neto	350.000 euros
(-) Préstamo pendiente amortizado en la venta	(50.000 euros)
(=) Importe neto de la transmisión a efectos de reinversión	300.000 euros

Dado que el matrimonio formalizó el 31 de diciembre de 2025 la compra de la nueva vivienda habitual por un importe total de 300.000 euros, se constata que han reinvertido exactamente el 100% del importe neto exigido por la ley. Al ser la cantidad invertida (300.000 euros) igual o superior al importe neto de la transmisión (300.000 euros), la ganancia patrimonial de 150.000 euros queda totalmente exenta por reinversión (0,00 € computables) para ambos cónyuges.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

En virtud de la LIRPF (Arts. 11, 23, 33 y 38) y el régimen de separación de bienes, las operaciones inmobiliarias y patrimoniales se imputan al 50% para cada cónyuge:

1. Rendimiento del Capital Inmobiliario:

- Ingresos íntegros: 12.000 € (1.000 € x 12).
- Gastos deducibles (Artículo 23.1 LIRPF): Intereses (1.000 €) + Avería (1.000 €) + IBI (1.000 €) + Comunidad (1.000 €) = 4.000 €.
- Amortización (Artículo 14 RIRPF): 3% sobre el mayor valor edificado. El Catastral de la edificación (100.000 €) supera al de coste (95.000 €). Amortización = 100.000 € x 3% = 3.000 €.
- Rendimiento Neto: 12.000 € - 7.000 € (gastos) = 5.000 €.
- Reducción por vivienda permanente (Artículo 23.2 LIRPF): Al ser en zona no tensionada, aplica la reducción general del 50%. Reducción = 2.500 €.
- Rendimiento Neto Reducido: 2.500 €, que se atribuirá a razón de 1.250 € para cada uno de ellos, que se integrará en la base imponible general.

2. Acciones entidad VV:

- Ganancia Patrimonial (Artículo 34 LIRPF): Valor Transmisión (20.000 €) - Valor Adquisición (10.000 €) = 10.000 €.
- Ganancia por cónyuge: 5.000 € para el Sr. XX y 5.000 € para la Sra. YY, que se integrarán en la base imponible del ahorro.

3. Vivienda Habitual:

- Ganancia patrimonial (Artículo 35 LIRPF): Valor Transmisión (350.000 €) - Valor Adquisición (200.000 €) = 150.000 € (75.000 € por cónyuge).
- Exención por reinversión (Artículo 38 LIRPF y Artículo 41 RIRPF): El importe neto a reinvertir es el valor de venta menos el préstamo cancelado (350.000 € - 50.000 € = 300.000 €). Al haber adquirido una nueva vivienda el 31/12/2025 por valor de 300.000 €, se ha reinvertido la totalidad del importe requerido. La ganancia patrimonial queda exenta al 100% (0 € computables).

SUPUESTO 2

La entidad INMUEBLES S.L., con domicilio social y fiscal en Cádiz, se encuentra dada de alta en el Régimen General del Impuesto sobre el Valor Añadido desde el año 2010, desarrollando la actividad de arrendamiento de viviendas y locales de negocio. No ha optado por el régimen especial de criterio de caja del IVA.

La entidad presenta las correspondientes autoliquidaciones de este Impuesto con carácter trimestral y se encuentra en prorrata general, sin que haya optado ni sea aplicable la prorrata especial. Asimismo, para el desarrollo de su actividad, no dispone de ninguna persona contratada a jornada completa.

Los ingresos de la entidad relativos a su actividad de arrendamiento durante el año 2025 han sido los siguientes:

- Ingresos derivados de inmuebles arrendados destinados exclusivamente a ser utilizados como viviendas: 30.000 euros cada trimestre.
- Ingresos derivados del arrendamiento de locales de negocio: 10.000 euros cada trimestre.

Los ingresos derivados de estos alquileres se han mantenido constantes todos los trimestres.

Las cuotas del IVA soportadas y deducidas por los citados arrendamientos, según se deduce de las correspondientes facturas recibidas y que han sido debidamente anotadas en el libro registro correspondiente han sido las siguientes:

TRIMESTRE	CUOTAS DE IVA SOPORTADAS TOTALES
1T	4.000 euros
2T	2.000 euros
3T	4.000 euros
4T	2.000 euros

En el año 2024, la prorrata definitiva fue del 50 por ciento. Igualmente, la autoliquidación del cuarto trimestre de 2024 supuso una cuota a compensar de 3.000 euros, que la entidad ha ido aplicando en las sucesivas autoliquidaciones hasta el máximo posible.

En relación a los bienes de inversión de su actividad de alquiler, procede indicar:

- Entre los bienes afectos a su actividad en período de regularización, se encuentra un inmueble adquirido como nuevo en el año 2021, cuya cuota soportada deducida en este año fue de 10.000 euros, siendo la prorrata definitiva de este año del 100 por 100.
- Igualmente, a lo largo del año 2025 ha transmitido uno de los locales por importe de 200.000 euros. Dicha transmisión ha resultado exenta de IVA, sin que el adquirente del mismo haya renunciado a la exención del Impuesto. Dicho local fue adquirido como nuevo en el año 2020, deduciéndose la totalidad del IVA soportado, que en dicho año ascendió a 20.000 euros.

PREGUNTA 4**Análisis y cálculo de las liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres del IVA, ejercicio 2025.**

La normativa a aplicar para la resolución de esta cuestión se encuentra en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), concretamente en sus artículos 4, 5, 20, 90, 99, 104 y 105.

En primer lugar, debemos delimitar la naturaleza de las operaciones realizadas por la entidad. Conforme a los artículos 4 y 5 de la LIVA, el arrendamiento de bienes tiene la consideración de actividad empresarial sujeta al impuesto. No obstante, el artículo 20.1.23º de la LIVA declara exentos los arrendamientos de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas. Por el contrario, el arrendamiento de locales de negocio constituye una operación sujeta y no exenta, a la que resulta aplicable el tipo general del impuesto del 21%, de acuerdo con el artículo 90 de la misma ley.

En segundo lugar, al realizar simultáneamente operaciones que originan el derecho a la deducción (locales) y operaciones que no lo originan (viviendas), la entidad está sometida a la regla de la prorrata general. El artículo 105.1 de la LIVA establece que, durante los tres primeros trimestres del año, el sujeto pasivo aplicará provisionalmente el porcentaje de prorrata definitivo fijado para el año natural precedente. Al ser la prorrata definitiva de 2024 del 50%, este será el porcentaje provisional a aplicar sobre las cuotas soportadas en el 1T, 2T y 3T de 2025.

El devengo de las cuotas repercutidas por el arrendamiento de los locales será de 2.100 euros trimestrales (10.000 euros x 21%).

Adicionalmente, el artículo 99 de la LIVA regula el mecanismo de compensación de cuotas de periodos anteriores, debiendo la entidad aplicar los 3.000 euros pendientes del ejercicio 2024 en las sucesivas autoliquidaciones hasta agotarlo.

En la liquidación del primer trimestre, la cuota devengada por el arrendamiento de los locales asciende a 2.100 euros, fruto de aplicar el 21 por ciento a los 10.000 euros facturados. Las cuotas soportadas totales del periodo fueron de 4.000 euros. Aplicando el porcentaje provisional del 50 por ciento, la cuota soportada deducible es de 2.000 euros. La diferencia positiva de 100 euros debería ingresarse a la Administración, pero al existir saldo a compensar, la entidad neutraliza este importe utilizando 100 euros del remanente del año anterior. Como resultado, la cuota a ingresar en el primer trimestre es de cero euros, y el saldo pendiente de compensar se reduce a 2.900 euros.

En el segundo trimestre, se mantiene un IVA devengado invariable de 2.100 euros. En este periodo, las cuotas soportadas ascienden a 2.000 euros, por lo que la cuota deducible tras aplicar el 50 por ciento provisional es de 1.000 euros. Esto genera una cuota previa positiva de 1.100 euros. Utilizando el mecanismo de compensación, se restan 1.100 euros del saldo que traía del trimestre anterior. De este modo, la declaración arroja nuevamente un resultado de cero euros a ingresar, restando un saldo a compensar de 1.800 euros para el futuro.

Finalmente, la dinámica del tercer trimestre es idéntica a la del primero. El impuesto devengado continúa en 2.100 euros, y el IVA soportado vuelve a ser de 4.000 euros, traducándose en una cuota deducible de 2.000 euros. La diferencia de 100 euros a favor de Hacienda queda absorbida por el saldo acumulado, provocando que la liquidación del tercer trimestre finalice en cero euros a ingresar.

Tras esta operación, el saldo de cuotas a compensar que se arrastrará a la liquidación del último trimestre del año queda fijado en 1.700 euros.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

De acuerdo con los artículos 4, 20.1.23º, 90, 99 y 105 de la LIVA, la entidad realiza alquileres de viviendas sujetos pero exentos, y alquileres de locales sujetos al tipo del 21%. Esto la somete a la regla de la prorrata general. El artículo 105 determina que, durante los tres primeros trimestres, deducirá provisionalmente sus cuotas soportadas aplicando el porcentaje de prorrata definitivo del año anterior, que fue del cincuenta por ciento. Asimismo, utilizará el artículo 99 para ir compensando los 3.000 euros pendientes del ejercicio previo.

El cálculo detallado es el siguiente para el primer trimestre (1T):

- Cuota devengada (locales): $10.000 \text{ €} \times 21\% = 2.100,00 \text{ €}$.
- Cuota soportada deducible: $4.000 \text{ €} \times 50\%$ (prorrata provisional) = $2.000,00 \text{ €}$.
- Diferencia: $2.100,00 \text{ €} - 2.000,00 \text{ €} = +100,00 \text{ €}$.
- Aplicación compensación 2024: se compensan 100,00 €. Quedan pendientes 2.900,00 €.
- Resultado 1T: 0,00 € (a compensar 2.900,00 € para trimestres siguientes).

Por su parte, respecto al segundo Trimestre (2T) los cálculos son los siguientes:

- Cuota devengada (locales): $10.000 \text{ €} \times 21\% = 2.100,00 \text{ €}$.
- Cuota soportada deducible: $2.000 \text{ €} \times 50\% = 1.000,00 \text{ €}$.
- Diferencia: $2.100,00 \text{ €} - 1.000,00 \text{ €} = +1.100,00 \text{ €}$.
- Aplicación compensación: se compensan 1.100,00 €. Quedan pendientes 1.800,00 €.
- Resultado 2T: 0,00 € (a compensar 1.800,00 € para trimestres siguientes).

Por último, los cálculos del tercer trimestre (3T) son los siguientes:

- Cuota devengada (locales): $10.000 \text{ €} \times 21\% = 2.100,00 \text{ €}$.
- Cuota soportada deducible: $4.000 \text{ €} \times 50\% = 2.000,00 \text{ €}$.
- Diferencia: $2.100,00 \text{ €} - 2.000,00 \text{ €} = +100,00 \text{ €}$.
- Aplicación compensación: se compensan 100,00 €. Quedan pendientes 1.700,00 €.
- Resultado 3T: 0,00 € (a compensar 1.700,00 € para el cuarto trimestre).

PREGUNTA 5

Análisis y cálculo de la liquidación relativa al cuarto trimestre del IVA, ejercicio 2025, calculando la prorrata que pudiera proceder, antes de practicar las regularizaciones que pudieran proceder en relación con los bienes de inversión.

La normativa a aplicar se sustenta en los artículos 104 y 105.2 de la LIVA.

En la última declaración del año (4T), el sujeto pasivo debe calcular el porcentaje de prorrata definitivo en función de las operaciones reales del ejercicio y regularizar las deducciones practicadas en los tres primeros trimestres.

El artículo 104 de la LIVA establece que el porcentaje de prorrata se determina multiplicando por cien el resultado de una fracción cuyo numerador es el importe de las entregas y prestaciones con derecho a deducción, y en el denominador, el volumen total de operaciones del sujeto pasivo. No obstante, el artículo 104.3.1º especifica tajantemente que no se incluirán en el denominador de la prorrata las entregas de bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad. Por tanto, los 200.000 euros derivados de la transmisión del local no computan para el cálculo.

Cálculo de la prorrata definitiva de 2025 se realizará teniendo en cuenta estos importes:

- Numerador (operaciones con derecho a deducción): Locales = 10.000 € x 4 trimestres = 40.000 €.
- Denominador (total operaciones): Locales (40.000€) + Viviendas (30.000€ x 4 = 120.000€) = 160.000€.

Por tanto, la prorrata definitiva de 2025 será la siguiente:

$$\text{Prorrata} = (40.000 / 160.000) \times 100 = 25\%$$

Con base en el artículo 105.2 de la LIVA, calculamos la regularización de las cuotas deducidas provisionalmente.

Durante los tres primeros trimestres se dedujo un total de 5.000 euros (2.000 + 1.000 + 2.000). Sin embargo, aplicando la prorrata definitiva del 25% a las cuotas soportadas totales de ese periodo (4.000 + 2.000 + 4.000 = 10.000 €), el importe deducible real debería haber sido de 2.500 euros (10.000 € x 25%). Esto arroja un exceso de deducción de 2.500 euros que la entidad debe minorar del IVA deducible en el cuarto trimestre del ejercicio.

El cálculo para la liquidación de los meses de octubre a diciembre arranca con un IVA devengado de 2.100 euros por los locales.

El IVA soportado del periodo fue de 2.000 euros, que multiplicado por la prorrata definitiva del 25 por ciento genera una cuota deducible de 500 euros.

A continuación, se aplica el ajuste de la prorrata provisional, debiendo sumar a la cantidad a pagar los 2.500 euros deducidos en exceso en los trimestres previos.

La suma de estos conceptos arroja una cuota positiva de 4.100 euros. Sobre este montante se descuentan los 1.700 euros del saldo a compensar que restaba del año 2024.

Tras practicar esta última resta, la autoliquidación del cuarto trimestre, sin tener en cuenta todavía las regularizaciones por bienes de inversión, da como resultado final una cantidad a ingresar a favor del Tesoro Público de 2.400 euros.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Para elaborar la autoliquidación del cuarto trimestre hay que aplicar los artículos 104 y 105.2 de la LIVA.

Primero se calcula la prorrata definitiva del ejercicio según las reglas del artículo 104, recordando que su apartado tercero excluye explícitamente del denominador la transmisión de bienes de inversión.

Por ello, los 200.000 euros del local no computan. La fracción resulta de dividir las operaciones con derecho a deducción de los locales, que suman 40.000 euros, entre el volumen total de operaciones cifrado en 160.000 euros. El resultado fija una prorrata definitiva del 25 por ciento.

A continuación, el artículo 105.2 obliga a regularizar las cuotas soportadas de los trimestres anteriores. Como se dedujeron 5.000 euros provisionalmente, pero la cuota deducible sobre los 10.000 euros soportados era del 25 por ciento, es decir 2.500 euros, existe un exceso de deducción de 2.500 euros que debe devolverse a Hacienda incrementando la cuota trimestral.

El cálculo de la liquidación del 4T será el siguiente:

(+) IVA Devengado 4T: 2.100,00 €.

(-) IVA Soportado deducible 4T (2.000 € x 25%): 500,00 €.

(+) Regularización prorrata definitiva (artículo 105.2): Minoración de 2.500,00 € en el IVA soportado deducible, por lo que habrá que devolver esta cantidad a Hacienda.

(=) Cuota del trimestre previa compensación: 2.100,00 € - 500,00 € + 2.500,00 € = 4.100,00 €.

(-) Compensación de cuotas de 2024 pendientes: 1.700,00 €.

(=) Resultado 4T (antes de bienes de inversión): 4.100,00 € - 1.700,00 € = 2.400,00 € a ingresar.

PREGUNTA 6

Análisis y cálculo de las regularizaciones que pudieran proceder en relación a los bienes de inversión de la sociedad INMUEBLES S.L. en el año 2025.

La normativa a aplicar se regula en los artículos 107 al 113 de la LIVA.

Los inmuebles adquiridos por un valor superior a 3.005,06 euros tienen la consideración de bienes de inversión (artículo 108 LIVA). El artículo 107.2 de la LIVA fija el periodo de regularización de los inmuebles en 10 años (el año de adquisición y los 9 siguientes). Solo procederá regularización en aquellos años en los que la diferencia entre la prorrata definitiva de ese año y la del año de adquisición (prorrata base) sea superior a diez puntos porcentuales.

➔ **Análisis del Inmueble adquirido en 2021**

Nos encontramos en el quinto año del periodo de regularización (2021-2030). La prorrata del año de adquisición (2021) fue del 100%. La prorrata definitiva del ejercicio corriente (2025) es del 25%. Al existir una diferencia de 75 puntos (superior a 10), es obligatoria la regularización. La fórmula establece que la cuota regularizada equivale a la diferencia entre el porcentaje del año corriente (25%) y el año de adquisición (100%), multiplicado por la cuota soportada total, y todo ello dividido entre 10 años (artículo 109 LIVA).

Cálculo: $(10.000 \text{ € cuota total}) \times (25\% - 100\%) / 10 = (10.000 \text{ €} \times -0,75) / 10 = -7.500 \text{ €} / 10 = -750,00 \text{ €}$

Al ser negativo, la entidad dedujo inicialmente en exceso, debiendo minorar sus cuotas deducibles en el 4T en 750,00 euros.

➔ Análisis del Local transmitido en 2025

Adquirido en 2020 y vendido en 2025 (sexto año del periodo 2020-2029). El artículo 110 de la LIVA establece una regla especial para las transmisiones de bienes de inversión durante su periodo de regularización. Debe efectuarse una regularización única por los años restantes del periodo, incluyéndose el año de la venta (quedan 5 años: de 2025 a 2029, ambos inclusive). El artículo dispone que si la entrega resulta exenta del impuesto (y sin renuncia a la misma, como es el caso), se considera que el bien se ha empleado, durante todos los años restantes, exclusivamente en operaciones que NO originan derecho a deducir (Prorrata 0%).

- Prorrata base (2020) = 100%.
- Prorrata a efectos de regularización = 0%.
- Diferencia = 100 puntos.

Teniendo en cuenta estos datos, la regularización a practicar se calcula de la siguiente forma:

$$\text{Regularización anual} = 20.000 \text{ €} \times (0\% - 100\%) / 10 = -2.000,00 \text{ €}$$

Como quedan 5 años (del 2025 al 2029), se multiplica por 5: $-2.000,00 \text{ €} \times 5 \text{ años} = -10.000,00 \text{ €}$. Este importe negativo se regularizará minorando el IVA deducible del 4T en 10.000 euros. En conclusión, la entidad minorará el IVA deducible de la liquidación del 4T en un total de 10.750,00 euros, o lo que es lo mismo, supondrá un incremento de la cuota a ingresar por ese importe.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

El marco legal para los bienes de inversión lo dictan los artículos 107 a 110 de la LIVA. Los inmuebles cuentan con un periodo de regularización de diez años. Procede regularizar las cuotas originarias cuando el porcentaje de prorrata del año actual difiere en más de diez puntos porcentuales del porcentaje aplicado en el año de adquisición.

En cuanto al inmueble adquirido en 2021, la prorrata inicial fue del cien por cien y la actual del veinticinco por ciento. Al rebasar la diferencia el límite de diez puntos, el artículo 109 de la LIVA ordena la regularización. Se calcula multiplicando los 10.000 euros de IVA soportado inicial por la diferencia entre la prorrata corriente y la originaria, dividiendo todo entre diez. La operación arroja un resultado de 750 euros negativos, que la entidad deberá ingresar minorando sus deducciones.

Por otro lado, el local adquirido en 2020 y vendido en 2025 está sujeto al artículo 110 de la LIVA por transmitirse antes de concluir los diez años. Quedan cinco años de regularización pendiente. Al ser una transmisión exenta sin renuncia, se considera por ministerio de la ley que el bien se destina a una prorrata del cero por ciento durante todo el periodo restante. El cálculo se realiza multiplicando los 20.000 euros soportados originariamente por la diferencia entre el cero y el cien por cien, dividido entre diez. La cuota anual negativa de 2.000 euros se multiplica por los cinco años restantes, resultando en un ajuste final de 10.000 euros negativos.

La sociedad consolida ambas regularizaciones en el modelo del cuarto trimestre, debiendo disminuir sus cuotas deducibles, o aumentar su cuota a ingresar, en la cuantía conjunta de 10.750 euros.

SUPUESTO 3

La sociedad INMOBILIARIA J. PEREZ, S.L.U., con domicilio fiscal en Madrid, y dedicada a la promoción inmobiliaria de viviendas, ante los numerosos problemas con la Hacienda Estatal, ha decidido modificar su estrategia y acudir a una nueva consultoría que le permita encauzar y poner al día su situación fiscal. La entidad está obligada a recibir sus notificaciones a través de la DEHú.

A fecha de hoy, 18 de abril de 2026, la entidad no ha presentado ninguna de sus declaraciones y autoliquidaciones relativas al ejercicio 2025, así como no ha cumplido sus obligaciones generales de suministro de información relativas al ejercicio 2025 y cuyo plazo de cumplimiento se demora a 2026.

Así pues, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), sus autoliquidaciones trimestrales no presentadas supusieron lo siguientes resultados:

TRIMESTRE	RESULTADO	
1T 2025	A COMPENSAR	-20.000
2T 2025	A INGRESAR	10.000
3T 2025	A COMPENSAR	-15.000
4T 2025	A INGRESAR	20.000

En relación a la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2024, el resultado del ejercicio supuso un resultado tras ajustes de -150.000 euros, no resultando cuota tributaria a ingresar.

Asimismo, no se ingresaron las retenciones relativas a los cuatro trimestres de 2025, debiendo ingresar cada trimestre la cantidad de 500 euros.

En fecha de 10 de abril, le ha sido notificado a través de la DEHú un requerimiento por parte de la Oficina Gestora de su domicilio fiscal reclamándole la presentación de las autoliquidaciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2025, así como la presentación del modelo resumen anual relativo a dicho impuesto (modelo 390).

Como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada por el IVA relativo al periodo 4º Trimestre de 2023 y cuyo alcance fue “comprobar la correcta tributación en el IVA de la venta del local nº 7, sito en la calle XX, de Madrid, número de protocolo notarial 2023100314”, se procedió a notificar resolución con liquidación provisional por el citado impuesto, incrementándose las bases y cuotas de IVA repercutidas, resultando una cuota tributaria de 50.000 euros, junto con los correspondientes intereses de demora.

El procedimiento de comprobación limitada se inició mediante requerimiento en el cual se solicitó la aportación del libro registro de facturas expedidas, así como la documentación relativa a la transmisión del local. El requerimiento fue puesto a disposición de la entidad a través de la DEHú el 10 de julio de 2025. La entidad no accedió al mismo, expirando el plazo correspondiente.

Toda vez que no procedió a la atención del anterior requerimiento, se emitió un nuevo requerimiento por parte de la Administración Tributaria, accediendo la entidad a dicha notificación en fecha 2 de septiembre. A la vista del mismo, la entidad procedió a solicitar una ampliación del plazo legalmente establecido.

El acuerdo de resolución resultante del procedimiento de comprobación con liquidación provisional se puso a disposición de la entidad el día 15 de enero de 2026, accediendo a dicha notificación al día siguiente. La sociedad en el curso del procedimiento manifestó la conformidad con la liquidación practicada.

El día 14 de febrero de 2026 se procedió a notificar el inicio del procedimiento sancionador derivado de la comprobación anterior.

PREGUNTA 7

Analizar, de manera razonada, las consecuencias fiscales de la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido a fecha 18 de abril de 2026, haciendo referencia a las sanciones, recargos o intereses que pudieran proceder.

La normativa aplicable a esta situación se encuentra regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, concretamente en sus artículos 26, 27, 191 y 198.

El aspecto fundamental para calificar las consecuencias tributarias de la presentación de las liquidaciones de IVA y del modelo 390 el día 18 de abril de 2026 es la existencia de una notificación previa. El enunciado señala que la entidad fue notificada el 10 de abril a través de la Dirección Electrónica Habilitada única de un requerimiento reclamándole dichas presentaciones. Al existir este requerimiento previo de la Administración Tributaria, la actuación de la sociedad pierde el carácter de espontánea. Esta circunstancia excluye la aplicación del régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo regulado en el artículo 27 de la LGT, desplazando la situación al ámbito del régimen sancionador tributario.

Respecto a las autoliquidaciones del segundo y cuarto trimestre, que arrojaron un resultado a ingresar de 10.000 y 20.000 euros respectivamente, la falta de ingreso dentro del plazo reglamentario motiva la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Al mediar requerimiento, la Administración exigirá el importe de las cuotas adeudadas junto con los intereses de demora regulados en el artículo 26 LGT, devengados desde el día siguiente al vencimiento del periodo voluntario de cada trimestre hasta la fecha de su efectivo pago. Simultáneamente, se iniciará un expediente sancionador que impondrá una multa pecuniaria proporcional sobre la cuota dejada de ingresar, cuya calificación dependerá de la existencia de ocultación o utilización de medios fraudulentos.

En cuanto a las autoliquidaciones del primer y tercer trimestre, con resultado a compensar, y a la declaración resumen anual correspondiente al modelo 390, su presentación tardía tras el requerimiento no ocasiona un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública. En estos casos, la conducta encaja en la infracción tributaria contemplada en el artículo 198 LGT, relativa a la falta de presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico. La penalización aplicable consistirá en una multa pecuniaria fija, sin que proceda la exigencia de intereses de demora al no existir una base de deuda a ingresar.

Para dar respuesta al cálculo del importe exacto de las sanciones, es imprescindible aplicar los criterios de calificación, graduación y reducción estipulados en los artículos 187, 188, 191 y 198 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Comenzando por las autoliquidaciones con resultado a ingresar, correspondientes al segundo y cuarto trimestre del ejercicio 2025, resulta aplicable el artículo 191 por dejar de ingresar dentro del plazo la deuda tributaria.

En el caso del segundo trimestre, la base de la sanción es de 10.000 euros. Al superar esta cuantía el umbral de los 3.000 euros y existir ocultación por la falta de presentación de la declaración, la infracción se califica como grave. La sanción mínima para las infracciones graves es del 50 por ciento, pero esta cifra debe graduarse incrementando el porcentaje mínimo conforme al criterio de perjuicio económico para la Hacienda Pública regulado en el artículo 187.1.b.

Dado que la cuantía no ingresada es idéntica a la cuantía total que debió ingresarse en la autoliquidación, el perjuicio económico representa el 100 por cien. Al ser un porcentaje superior al 75 por ciento, la norma establece un incremento de 25 puntos porcentuales. Sumando este incremento al 50 por ciento mínimo, se obtiene un porcentaje total de sanción del 75 por ciento. Aplicando este 75 por ciento sobre la base de 10.000 euros, resulta una sanción pecuniaria inicial de 7.500 euros para el segundo trimestre.

El mismo razonamiento opera para el cuarto trimestre, cuya base de la sanción asciende a 20.000 euros. Al superar los 3.000 euros y mediar ocultación, constituye una infracción grave con un porcentaje inicial del 50 por ciento. El perjuicio económico es también del 100 por cien, sumando 25 puntos porcentuales adicionales. El porcentaje definitivo del 75 por ciento calculado sobre la base de 20.000 euros arroja una sanción inicial de 15.000 euros para la liquidación del cuarto trimestre.

Sobre estos importes, la entidad puede acogerse a las reducciones detalladas en el artículo 188. Según el apartado primero de dicho artículo, que resulta aplicable a las sanciones impuestas por los artículos 191 a 197, si la empresa manifiesta su conformidad, ambas sanciones experimentarán una reducción del 30 por ciento. En el segundo trimestre, la reducción de 2.250 euros dejaría la sanción en 5.250 euros. En el cuarto trimestre, la reducción de 4.500 euros fijaría la cuantía en 10.500 euros.

Adicionalmente, el apartado tercero del artículo 188 concede una reducción del 40 por ciento sobre la cuantía restante si concurren las circunstancias de realizar el ingreso total en el plazo voluntario y no interponer recurso o reclamación contra la sanción. Al aplicar esta segunda reducción por pronto pago sobre las cuantías ya reducidas, la sanción final a abonar por el segundo trimestre quedaría establecida en 3.150 euros, mientras que la sanción definitiva correspondiente al cuarto trimestre supondría un importe a ingresar de 6.300 euros.

En cuanto a las autoliquidaciones del primer y tercer trimestre, con resultado a compensar, y el modelo resumen anual 390, su regularización encuadra en el artículo 198 LGT, que tipifica como infracción leve el hecho de no presentar en plazo declaraciones sin que se produzca o se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública. El apartado primero determina que la sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 200 euros. Al haber mediado requerimiento previo de la Administración Tributaria para su presentación, resulta inaplicable la reducción a la mitad de la sanción contemplada en el apartado segundo del artículo 198, reservada para presentaciones fuera de plazo sin requerimiento previo. Por consiguiente, la sanción inicial se mantiene en 200 euros por el primer trimestre, 200 euros por el tercer trimestre y 200 euros adicionales por el modelo 390.

Sobre estas tres últimas multas fijas del artículo 198, hay que realizar una precisión respecto al régimen de reducciones del artículo 188.

El primer apartado de este artículo limita expresamente la reducción del 30 por ciento por conformidad a las sanciones impuestas según los artículos 191 a 197, por lo que estas multas fijas no pueden beneficiarse de dicha merma. Sin embargo, el texto del artículo 188.3 es claro al disponer que el importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción se reducirá en un 40 por ciento si se ingresa en plazo sin interponer recurso. Al extenderse la redacción a cualquier infracción, esta reducción por pronto pago sí resulta plenamente aplicable a las sanciones del artículo 198. Esto supondría aplicar un descuento de 80 euros a cada una de las tres multas.

Tras efectuar esta única reducción permitida, el importe definitivo que la sociedad deberá ingresar será de 120 euros por el primer trimestre, 120 euros por el tercer trimestre y 120 euros por la declaración resumen anual.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Al mediar requerimiento previo, la presentación carece de espontaneidad, descartando los recargos del artículo 27 de la LGT.

Para los trimestres a ingresar, segundo y cuarto, se exigen las cuotas, intereses de demora del artículo 26 de la LGT y se comete la infracción del artículo 191 de la LGT. Al ser bases superiores a 3.000 euros con ocultación, es infracción grave con sanción del 50 por ciento, incrementada en 25 puntos al existir un perjuicio económico del 100 por cien. Aplicando este 75 por ciento a las bases de 10.000 y 20.000 euros, resultan sanciones iniciales de 7.500 y 15.000 euros. Aplicando las reducciones del artículo 188 LGT, consistentes en un 30 por ciento por conformidad y un 40 por ciento por pronto pago, las cuantías definitivas son 3.150 euros y 6.300 euros respectivamente.

Respecto a los trimestres a compensar y el modelo 390, se comete la infracción leve del artículo 198 de la LGT, sancionada con multa de 200 euros cada una. Al existir requerimiento, no procede reducirla a la mitad, y el artículo 188.1 impide aplicar la reducción por conformidad a estas multas fijas. Sin embargo, sí procede la reducción del 40 por ciento por pronto pago. Por tanto, el importe final a ingresar será de 120 euros por cada una de estas tres obligaciones.

PREGUNTA 8

Analizar, de manera razonada, las consecuencias fiscales de los incumplimientos relativos al Impuesto sobre Sociedades y a las retenciones no ingresadas, haciendo referencia a las sanciones, recargos o intereses que pudieran proceder.

La normativa de aplicación para este apartado se asienta sobre los artículos 27 y 198 LGT. A diferencia del caso anterior, la Administración no ha emitido ningún requerimiento relacionado con el Impuesto sobre Sociedades ni con las retenciones, por lo que la actuación de la empresa regularizando su situación el 18 de abril de 2026 tiene la consideración jurídica de presentación extemporánea sin requerimiento previo.

Analizando en primer lugar la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2024, el resultado de la autoliquidación no generó ninguna cuota tributaria a ingresar al presentar una base negativa.

Según el artículo 198 LGT, la presentación fuera de plazo de declaraciones sin perjuicio económico constituye una infracción tributaria leve, sancionada con una multa pecuniaria fija de 200 euros. Sin embargo, al realizarse la presentación de forma espontánea sin que haya mediado requerimiento previo, el apartado dos de este mismo artículo establece que la sanción experimentará una reducción automática del 50 por ciento. En consecuencia, la sociedad deberá afrontar una sanción final de 100 euros, quedando liberada del pago de intereses de demora.

En segundo lugar, se abordan las retenciones no ingresadas correspondientes a los cuatro trimestres del ejercicio 2025, cuyo importe trimestral es de 500 euros. Al tratarse de autoliquidaciones con resultado a ingresar presentadas voluntariamente fuera de plazo, resulta de aplicación el artículo 27 LGT. Este artículo exime al contribuyente de sanciones, pero le impone un recargo por declaración extemporánea. El recargo se calcula aplicando un 1 por ciento base, al que se suma un 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con respecto al fin del periodo voluntario. Además, la norma establece que solo se exigirán intereses de demora cuando el retraso supere los doce meses.

Procediendo al cálculo individualizado, el primer trimestre venció el 20 de abril de 2025. Al presentarse el 18 de abril de 2026, transcurren once meses completos de retraso, por lo que corresponde un recargo del 12 por ciento sobre los 500 euros (60 euros). El segundo trimestre venció el 20 de julio de 2025, acumulando ocho meses completos de retraso, generando un recargo del 9 por ciento sobre los 500 euros (45 euros). El tercer trimestre venció el 20 de octubre de 2025, lo que supone cinco meses completos y un recargo del 6 por ciento sobre los 500 euros (30 euros). Por último, el cuarto trimestre, que finalizó el 20 de enero de 2026, suma dos meses completos de retraso, originando un recargo del 3 por ciento sobre 500 euros (15 euros).

Como ninguno de los plazos de demora supera el umbral de doce meses, no procederá la exacción de ningún interés de demora.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

La resolución del supuesto a la regularización extemporánea y voluntaria realizada por la empresa el 18 de abril de 2026 se fundamenta en los artículos 27 y 198 de la Ley General Tributaria (LGT), al no existir requerimiento previo administrativo.

En primer lugar, respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2024, la autoliquidación arrojó una base negativa, por lo que no generó ninguna cuota tributaria a ingresar. Según establece el artículo 198 de la LGT, la presentación fuera de plazo de declaraciones sin perjuicio económico constituye una infracción tributaria leve, sancionada con una multa pecuniaria fija de 200 euros. Sin embargo, al tratarse de una presentación espontánea, la sanción experimenta una reducción automática del 50 por ciento, quedando fijada en 100 euros y sin intereses de demora.

En segundo lugar, se abordan las retenciones no ingresadas correspondientes a los cuatro trimestres de 2025, cuyo importe trimestral es de 500 euros. Al ser voluntarias, aplica el artículo 27 de la LGT, que exime de sanciones pero impone un recargo del 1 por ciento base más un 1 por ciento adicional por mes completo. Los recargos son: un 12% para el primer trimestre (60 euros), 9% el segundo (45), 6% el tercero (30) y 3% el cuarto (15). Al no superar doce meses, no corresponden ningunos intereses de demora.

PREGUNTA 9

En relación al procedimiento de comprobación limitada relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido del periodo 4º Trimestre de 2023, indicar la procedencia y legalidad del mismo y la correcta actuación de la Administración Tributaria, así como al análisis de los plazos correspondientes.

Asimismo, calificar en su caso las posibles infracciones tributarias derivadas de las anteriores actuaciones e indicar las sanciones que pudieran proceder. No es necesario hacer cálculos.

Para responder a esta cuestión debemos acudir a la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en adelante LPAC, así como a los artículos 104, 188, 191, 203 y 209 de la LGT.

Iniciando por la validez del procedimiento y sus plazos, la Administración puso el requerimiento a disposición de la entidad en la Dirección Electrónica Habilitada única el día 10 de julio de 2025. El artículo 43 de la LPAC establece que, si transcurren diez días naturales sin que el obligado acceda a su contenido, la notificación se entiende rechazada y se da por realizado el trámite legalmente. En consecuencia, el inicio formal del procedimiento de comprobación limitada se produjo el 20 de julio de 2025.

El artículo 104 de la LGT fija un plazo máximo de seis meses para resolver y notificar este tipo de procedimientos. Computando desde el 20 de julio, la fecha límite para notificar la resolución expiraba el 20 de enero de 2026. Como la notificación de la resolución con liquidación provisional se produjo el 16 de enero de 2026, la Administración ha actuado dentro del plazo legal sin que se haya producido la caducidad del procedimiento. Esto se confirma al considerar que la solicitud de ampliación de plazo pedida por la empresa constituye un periodo que no computa en el plazo máximo de resolución según el artículo 104.2 LGT, por lo que la legalidad temporal de la actuación gestora es correcta.

Entrando a calificar las posibles infracciones tributarias derivadas del procedimiento, nos encontramos ante dos conductas distintas. En una primera fase, la inacción de la sociedad al no acceder al primer requerimiento ni aportar la documentación exigida en plazo constituye la infracción tributaria prevista en el artículo 203 LGT, tipificada como resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria. Esta infracción conlleva una sanción consistente en una multa pecuniaria fija o proporcional, según la gravedad de los requerimientos desatendidos.

En una segunda fase, fruto de la comprobación material del negocio inmobiliario no declarado, la resolución arrojó una liquidación positiva de 50.000 euros. Esta falta de tributación integra la conducta descrita en el artículo 191 de la LGT por dejar de ingresar dentro de plazo la deuda tributaria. La sanción a imponer será una multa pecuniaria proporcional sobre la cuantía descubierta. Al haber prestado su conformidad expresa durante el procedimiento, el contribuyente tiene derecho a una reducción del 30 por ciento sobre el importe de la sanción, en virtud del artículo 188.1 de la LGT, a la que podrá sumar la reducción del 40 por ciento por pronto pago si abona el importe en el periodo voluntario indicado.

Por último, el artículo 209 de la LGT obliga a que el procedimiento sancionador derivado de un procedimiento de aplicación de los tributos se inicie en el plazo máximo de seis meses desde que se notificó la liquidación correspondiente. Dado que la liquidación se notificó el 16 de enero de 2026 y el expediente sancionador arrancó el 14 de febrero del mismo año, el inicio se ajusta perfectamente a la legalidad y al plazo estipulado.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Amparándose en el artículo 43 LPAC y los artículos 104, 188, 191, 203 y 209 LGT, la actuación administrativa es procedente y se ajusta a los plazos legales. La puesta a disposición en la sede electrónica el 10 de julio de 2025 se entiende notificada por rechazo a los diez días naturales, es decir, el 20 de julio, marcando el inicio del plazo de seis meses de duración máxima del procedimiento según el artículo 104 LGT. La notificación de la resolución el 16 de enero de 2026 entra dentro del plazo límite del 20 de enero, por lo que no existe caducidad, todo ello sin contar que la ampliación de plazo solicitada por el obligado habría pausado el cómputo del plazo de resolución.

Respecto a las infracciones, la falta de atención al primer requerimiento origina la infracción del artículo 203 LGT por resistencia, obstrucción, excusa o negativa, sancionada con multa. Por el descubrimiento de la cuota no ingresada de 50.000 euros se comete la infracción del artículo 191 LGT por dejar de ingresar la deuda tributaria. Procederá sanción proporcional que gozará de una reducción del 30 por ciento por conformidad según el artículo 188 LGT, y una posible reducción del 40 por ciento por pronto pago.

Finalmente, el procedimiento sancionador iniciado el 14 de febrero de 2026 es plenamente válido al respetar el límite de seis meses exigido por el artículo 209 LGT para su inicio tras la liquidación.

SUPUESTO 4

Con fecha 3 de febrero de 2025 se notifica a la entidad EL PUENTE S.L., con domicilio fiscal en Salamanca, por la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter parcial por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2023 limitadas a la comprobación de las “Deducciones por doble imposición internacional”.

El ejercicio económico de la entidad EL PUENTE S.L. coincide con el año natural y el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 2023 asciende a 5,5 millones de euros.

Recibida la comunicación de inicio la entidad EL PUENTE S.L. quiere solicitar a la Administración Tributaria que la misma tenga carácter general respecto al ejercicio 2023 y que se extienda también al Impuesto sobre el Valor Añadido de los trimestres 1º, 2º, 3º y 4º de 2023.

En el curso del procedimiento se producen las siguientes circunstancias:

- En Diligencia Nº 2, de 3 de marzo de 2025, se solicita al obligado tributario la aportación, en el plazo de 10 días hábiles, de los documentos públicos o privados en que se reflejen los acuerdos o decisiones tomadas a tal efecto por la entidad o entidades participadas respecto a las rentas a las que se ha aplicado la deducción por doble imposición internacional y el soporte documental justificativo de los impuestos satisfechos en el extranjero respecto a dichas rentas.

EL PUENTE S.L. aporta en el plazo otorgado por la Inspección los documentos correspondientes a las decisiones tomadas por las entidades participadas, pero no el soporte documental justificativo de los impuestos satisfechos en el extranjero.

En Diligencias Nº 3 (de 24 de marzo de 2025) y 4 (de 21 de abril de 2025) se reitera el requerimiento, sin resultar atendido.

Con fecha 27 de febrero de 2026 EL PUENTE S.L. aporta el soporte documental justificativo de los impuestos satisfechos en el extranjero.

- Tras la visita documentada en la Diligencia Nº 7, de 8 de julio de 2025, en la que se solicita diversa documentación al contribuyente y se le otorga un plazo de diez días para su aportación, EL PUENTE S.L. solicita una ampliación del plazo de 10 días adicionales, que la Administración Tributaria concede.
- Con fecha 14 de diciembre de 2025 EL PUENTE S.L. solicita a la Administración Tributaria que, en el periodo comprendido entre el 15 de diciembre de 2025 y el 15 de enero de 2026, ambos inclusive, la Inspección no efectúe actuaciones con el obligado tributario y quede suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo.

La Inspección acuerda conceder el plazo solicitado, reanudándose las actuaciones a partir del 16 de enero de 2026.

Con fecha 25 de enero de 2026 la entidad EL PUENTE S.L. notifica el cambio de domicilio social y fiscal desde Salamanca a Cáceres a la Administración Tributaria.

PREGUNTA 10

En relación con la solicitud de ampliación del alcance que quiere formular el contribuyente señale:

1. Procedencia de la solicitud en relación con la extensión del alcance del procedimiento de parcial a general en el caso del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2023 y respecto a la inclusión en dicho procedimiento con carácter general del Impuesto sobre el Valor Añadido 1T, 2T, 3T y 4T de 2023.
2. Plazo para efectuar la solicitud por EL PUENTE S.L.
3. Plazo para resolver por parte de la Administración Tributaria y efectos del incumplimiento del plazo de resolución.

La fundamentación jurídica aplicable a las solicitudes de ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras se encuentra regulada íntegramente en el artículo 149 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en adelante LGT.

Apartado 1

Comenzando por analizar la procedencia material de la solicitud formulada por la entidad, es necesario realizar una diferenciación entre los distintos impuestos reclamados. En lo relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2023, la petición de la empresa es procedente. La legislación reconoce el derecho del contribuyente que está siendo objeto de unas actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial a solicitar que dichas actuaciones tengan carácter general. Por lo tanto, la Administración Tributaria está obligada a atender esta solicitud y extender el alcance para revisar la totalidad del Impuesto sobre Sociedades de ese año.

Sin embargo, la pretensión de incluir en el procedimiento al Impuesto sobre el Valor Añadido de los cuatro trimestres del ejercicio 2023 resulta improcedente. El artículo 149 LGT ciñe este derecho de forma exclusiva y excluyente a la misma obligación tributaria y periodo que ya esté siendo objeto del procedimiento parcial en curso. Como las actuaciones iniciadas no abarcaban en absoluto ninguna comprobación sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, el contribuyente no ostenta la facultad de forzar a la Inspección a abrir un procedimiento sobre un impuesto nuevo y distinto.

Apartado 2

Respecto al momento temporal para ejercer este derecho, el apartado primero del artículo 149 LGT estipula un plazo de caducidad. El contribuyente debe presentar su solicitud en el plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial. Al haberse producido dicha notificación el día 3 de febrero de 2025, el plazo para registrar la petición finalizaría, descontando fines de semana y festivos al computarse en días hábiles, a finales del mes de febrero de ese mismo año.

Apartado 3

Finalmente, en cuanto al plazo del que dispone la Administración Tributaria para atender esta petición, el apartado tercero del artículo 149 de la LGT marca un máximo de seis meses. Dentro de ese lapso, la Inspección deberá notificar al obligado tributario la ampliación del alcance al carácter general o bien el inicio de un procedimiento inspector nuevo de carácter general.

En caso de que la Administración incumpla este plazo resolutorio de seis meses, la norma castiga dicha inacción estableciendo que las actuaciones inspectoras de carácter parcial en curso no interrumpirán el plazo de prescripción para la futura comprobación e investigación de esa misma obligación tributaria con carácter general.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

En base al artículo 149 LGT, la solicitud para convertir la inspección parcial del Impuesto sobre Sociedades en general es plenamente procedente, al amparar la ley el derecho del contribuyente a que se compruebe la totalidad de la obligación iniciada. Por el contrario, la solicitud de incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido es improcedente, ya que este derecho de ampliación no permite forzar el inicio de inspecciones sobre impuestos distintos a los que son objeto del procedimiento abierto.

El obligado tributario dispone de un plazo de quince días hábiles, computados desde el día siguiente a la notificación del inicio de las actuaciones, para formular válidamente esta solicitud.

Por su parte, la Administración cuenta con un plazo máximo de seis meses para resolver y notificar la ampliación del alcance o el inicio del nuevo procedimiento. El incumplimiento de este límite semestral tiene como efecto que las actuaciones parciales que se sigan desarrollando no producirán efecto interruptivo de la prescripción frente a una futura y eventual comprobación de carácter general sobre ese mismo impuesto y periodo.

PREGUNTA 11

Señale el plazo de duración de las actuaciones inspectoras que se habrá indicado a EL PUENTE S.L. en la comunicación de inicio de actuaciones notificada el 3 de febrero de 2025 y efectos de los hechos señalados sobre la duración de las actuaciones inspectoras.

La fijación y alteración de los plazos en los procedimientos de inspección se rigen por el artículo 150 de la LGT.

En primer lugar, procede determinar la duración máxima inicial que debió constar en la comunicación notificada el tres de febrero de 2025. El artículo 150.1 de la LGT establece una duración general de 18 meses, ampliable a 27 meses únicamente en supuestos de consolidación fiscal o cuando la cifra de negocios anual del obligado iguale o supere el umbral exigido para auditar sus cuentas. La Ley de Auditoría de Cuentas fija dicho umbral en un importe neto de la cifra de negocios de 5.700.000 euros. Como la entidad facturó 5,5 millones de euros, situándose por debajo del límite legal, el plazo de duración indicado en la comunicación de inicio fue de 18 meses.

En segundo lugar, hay que analizar la incidencia de los hechos ocurridos durante la tramitación sobre este plazo máximo, ya que la reforma del artículo 150 LGT eliminó la figura de las dilaciones e introdujo los supuestos de extensión y suspensión del plazo máximo en su artículo 150.5.

El primer hecho relevante es la aportación tardía de los justificantes de impuestos extranjeros. La documentación fue requerida en marzo de 2025 y no se entregó hasta el 27 de febrero de 2026, lo que implica que el contribuyente la aportó superados los nueve meses desde el inicio de las actuaciones.

Ante la reiteración desatendida de un requerimiento y su posterior aportación pasados nueve meses en procedimientos de 18 meses, el artículo 150.5.c LGT sanciona esta conducta estableciendo que el plazo máximo de duración del procedimiento se extenderá por un periodo adicional de 3 meses.

El segundo hecho es la ampliación del plazo de respuesta solicitada por la entidad en la visita de julio de 2025. El artículo 150.5.a) LGT establece que los días en que se conceda la ampliación de plazos solicitada por el contribuyente determinarán la extensión del plazo máximo. Al haberse concedido una prórroga de 10 días, el plazo global se incrementa en 10 días naturales.

El tercer hecho es la solicitud de paralización para no efectuar actuaciones, los conocidos como días de cortesía, previstos en el artículo 150.5.b) LGT. La entidad pidió suspender las actuaciones entre el 15 de diciembre de 2025 y el 15 de enero de 2026, ambos inclusive. Este lapso abarca 17 días del mes de diciembre y 15 días del mes de enero, sumando un total de 32 días. Al no superar el límite reglamentario de 60 días anuales, la Inspección lo concede y esta cifra se suma al plazo total.

Sumando todas estas extensiones, el procedimiento contará con la duración inicial de 18 meses, más 3 meses adicionales por la aportación documental, más un incremento de 42 días derivados de sumar las ampliaciones y la suspensión de cortesía solicitadas.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

De acuerdo con el artículo 150 LGT, la comunicación de inicio indicó un plazo máximo de duración de dieciocho meses, al no superar el importe neto de la cifra de negocios de la empresa los 5,7 millones de euros exigidos por la normativa contable para la auditoría obligatoria que habilitarían el plazo ampliado de veintisiete meses.

Este plazo inicial de dieciocho meses experimenta tres incrementos tasados que extenderán la duración máxima total del procedimiento por mandato del artículo 150.5 LGT.

- Primero, la entrega de los documentos en febrero de 2026 supone aportar información requerida y reiterada una vez transcurridos más de nueve meses desde el inicio, lo cual extiende legalmente el plazo del procedimiento en tres meses.
- Segundo, la ampliación de 10 días solicitada para atender una diligencia alarga el procedimiento en los 10 días concedidos.
- Tercero, la solicitud de periodo sin actuaciones entre el 15 de diciembre y el 15 de enero engloba 32 días inactivos que se suman íntegramente al cómputo total.

Como resultado, la duración final del procedimiento será de 21 meses y 42 días.

PREGUNTA 12

Señale si el cambio de domicilio fiscal que comunica el contribuyente a la Administración Tributaria tiene alguna incidencia respecto al procedimiento de comprobación e investigación que se instruye a EL PUENTE S.L. por la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León.

La cuestión planteada encuentra su respuesta en los dictados del artículo 48 de la LGT, relativo al domicilio fiscal, y en el artículo 59 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, promulgado mediante el Real Decreto 1065/2007.

El artículo 48 de la LGT establece el deber que tienen todos los obligados tributarios de comunicar a la Administración su domicilio fiscal, así como de informar de cualquier cambio que se produzca en el mismo. La entidad ha actuado correctamente al notificar el 25 de enero de 2026 su traslado desde la ciudad de Salamanca a la de Cáceres. Este trámite garantizará que las futuras diligencias, comunicaciones y la liquidación definitiva sean válidamente notificadas en su nueva sede.

Sin embargo, en lo relativo a la incidencia en la competencia sobre la comprobación inspectora en curso, el cambio de provincia y de Comunidad Autónoma no ejerce ninguna alteración sobre el expediente. El artículo 59 del citado Reglamento precisa que, cuando un obligado tributario cambie su domicilio fiscal mientras se esté desarrollando un procedimiento de aplicación de los tributos, el órgano que lo estuviera instruyendo mantendrá su competencia para continuarlo y finalizarlo.

La única excepción contemplada sería que las autoridades competentes decidieran de forma expresa y motivada el traslado del expediente al nuevo territorio, extremo que no consta en el enunciado.

En conclusión, la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León seguirá siendo competente para tramitar la comprobación, investigar los hechos, dictar las correspondientes propuestas y aprobar la resolución sancionadora o liquidatoria que ponga fin al procedimiento, sin que el cambio a Cáceres invalide sus actuaciones.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Aplicando el artículo 48 de la LGT y el artículo 59 del Reglamento General de gestión e inspección, el cambio de domicilio fiscal no tiene ninguna incidencia competencial sobre el procedimiento que se está instruyendo.

Si bien la entidad cumple adecuadamente con su obligación material de notificar su traslado a Cáceres para asegurar la eficacia de las futuras notificaciones, el reglamento estipula que el órgano inspector que inició las actuaciones retiene la competencia para concluir las, independientemente de que el obligado traslade su sede a una provincia ajena a su ámbito territorial originario. Por consiguiente, salvo acuerdo expreso de traslado de expediente, la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León continuará siendo totalmente competente para investigar y emitir la liquidación que proceda al término de los veintiún meses y cuarenta y dos días de procedimiento.

SUPUESTO 5

La entidad EL GATO S.L., se dedica a la elaboración de textiles para el hogar. Su ejercicio económico coincide con el año natural.

La entidad EL GATO S.L., está siendo objeto de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance general respecto a los siguientes tributos y períodos:

- Impuesto sobre Sociedades 2024
- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 1º, 2º, 3º y 4º trimestre 2024

El INCN declarado en el ejercicio 2024 es de 10.000.000 euros.

En el curso del procedimiento inspector se ponen de manifiesto, entre otros, los siguientes hechos:

- EL GATO S.L. ha deducido gastos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por importe de 150.000 euros (IVA soportado deducido 31.500 euros) correspondientes a varias cestas-regalo enviadas a diversos empleados y clientes con motivo del nacimiento de sus hijos.
- Ha recibido servicios de asesoramiento por importe de 100.000 euros de una entidad residente en Francia. Se ha deducido como IVA soportado 21.000 euros.
- Ha comprado telas en España a una entidad vinculada por importe de 200.000 euros. La Inspección comprueba que el valor de mercado de los bienes adquiridos es de 180.000 euros.
- Ha vendido sábanas a un hotel de Marruecos por importe 50.000 euros, habiendo repercutido en la factura un IVA del 10 por ciento (5.000 euros).
- Ha deducido en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades gastos correspondientes a una indemnización por cese del anterior CEO de la empresa por importe de 1.200.000 euros. La indemnización que le hubiera correspondido de acuerdo con lo dispuesto en la normativa laboral es de 800.000 euros.

La base imponible declarada por el Impuesto sobre Sociedades es de 1.000.000 euros y la comprobada por la Inspección es de 1.300.000 euros.

En la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades 2024 (modelo 200) EL GATO S.L. ha declarado bases imponibles negativas pendientes de compensación procedentes del ejercicio 2018 por importe de 1.500.000 euros.

PREGUNTA 13

Identifique las contingencias fiscales en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

La legislación aplicable para determinar la correcta tributación de estas operaciones se encuentra en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, con especial atención a sus artículos 15 y 18.

Respecto al gasto de 150.000 euros correspondiente a las cestas regalo enviadas a empleados y clientes, el artículo 15.e LIS establece con carácter general que los donativos y liberalidades no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles. Sin embargo, el propio artículo introduce excepciones.

Por un lado, son deducibles los gastos que, con arreglo a los usos y costumbres, se efectúen con respecto al personal de la empresa, por lo que la parte proporcional de las cestas entregadas a los empleados será deducible si responde a una costumbre consolidada.

Por otro lado, son deducibles los gastos por atenciones a clientes o proveedores, pero sometidos a un límite cuantitativo del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del propio periodo impositivo. Como la cifra de negocios de la entidad es de 10.000.000 de euros, el límite máximo deducible por atenciones a clientes queda fijado en 100.000 euros. Cualquier importe destinado a clientes que supere este importe se considerará gasto no deducible, obligando a la empresa a practicar un ajuste extracontable positivo.

En relación con la compra de telas a una entidad vinculada por importe de 200.000 euros, hay que aplicar el artículo 18 LIS. Este artículo exige que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valoren por su valor normal de mercado. Dado que la Inspección ha comprobado que el valor de mercado real de los bienes adquiridos es de 180.000 euros, la empresa ha registrado un gasto superior al permitido fiscalmente. Para subsanar esta contingencia, procede realizar un ajuste extracontable positivo a la base imponible por la diferencia de 20.000 euros, minorando así el gasto excesivo contabilizado.

Finalmente, sobre la indemnización por cese del anterior directivo por importe de 1.200.000 euros, el artículo 15.i) LIS estipula que no serán deducibles los gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes: un millón de euros, o el importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores. El enunciado aclara que la normativa laboral fija la indemnización obligatoria en 800.000 euros.

Al ser esta cuantía inferior al millón de euros, el límite máximo fiscalmente deducible se consolida en 1.000.000 de euros. Al haberse deducido la empresa la totalidad de los 1.200.000 euros abonados tendrá que practicar un ajuste extracontable positivo de 200.000 euros para integrar dicho exceso no deducible en la base imponible.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Conforme a los artículos 15 y 18 de la LIS, las cestas para empleados son gasto deducible si responden a usos y costumbres, pero las destinadas a clientes están topadas fiscalmente en el uno por ciento del importe neto de la cifra de negocios, lo que supone un límite de 100.000 euros, debiendo ajustar positivamente a la base imponible cualquier exceso contabilizado. Por la compra vinculada de telas, el artículo 18 obliga a valorar la operación a valor de mercado, por lo que al contabilizar 200.000 euros frente a los 180.000 de mercado, procede un ajuste positivo de 20.000 euros. Por último, la indemnización al directivo está limitada a un millón de euros al ser la exigencia laboral menor a dicha cifra. Como se dedujeron 1.200.000 euros, resulta obligatorio practicar un ajuste extracontable positivo por los 200.000 euros de exceso no deducible.

PREGUNTA 14

Identifique las contingencias fiscales en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El marco legal aplicable se asienta en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante LIVA, concretamente en sus artículos 21, 79, 84 y 96. Sobre los 31.500 euros de cuotas soportadas por la adquisición de las cestas regalo, el artículo 96.Uno.5º LIVA deniega el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas. Al no encajar estas cestas en la excepción de muestras gratuitas u objetos publicitarios de escaso valor, la deducción practicada por la entidad es improcedente. La Inspección procederá a regularizar esta situación, exigiendo el reintegro de los 31.500 euros deducidos indebidamente.

Respecto a los servicios de asesoramiento recibidos de una entidad residente en Francia, la operación constituye una prestación de servicios sujeta a la regla de la inversión del sujeto pasivo, amparada en el artículo 84.Uno.2º LIVA. Este artículo traslada la condición de sujeto pasivo al empresario destinatario de la operación, en este caso la entidad española. De esta forma, la empresa tenía la obligación de autorrepercutirse el IVA devengado de la operación e ingresarlo, pudiendo simultáneamente deducir dicha cuota siempre que reúna los requisitos legales para ello. La contingencia fiscal radica en que la empresa parece haber anotado exclusivamente la deducción del IVA soportado sin declarar de forma correlativa el IVA repercutido, lo que originará una regularización por parte de la Administración para exigir el impuesto devengado omitido.

En cuanto a la compra de telas a una entidad vinculada, el artículo 79.Cinco LIVA contempla una regla especial de valoración que obliga a utilizar el valor normal de mercado en operaciones vinculadas, pero establece como requisito que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto. Dado que la empresa se dedica a la elaboración de textiles y presuntamente realiza en su totalidad operaciones sujetas y no exentas que le otorgan derecho a la deducción plena, esta regla especial queda desactivada. Por tanto, la base imponible del IVA será el precio acordado de 200.000 euros, no existiendo contingencia fiscal alguna en este punto.

Finalmente, la venta de sábanas a un hotel de Marruecos se califica como una exportación de bienes. El artículo 21.1 LIVA consagra la exención plena de este impuesto para las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad Europea. Al tratarse de una operación exenta, la entidad ha cometido el error de repercutir en su factura un IVA del 10 por ciento por importe de 5.000 euros. Para subsanar esta irregularidad, la empresa está obligada a emitir una factura rectificativa anulando la cuota indebidamente repercutida y regularizar sus autoliquidaciones.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

De acuerdo con la LIVA, el IVA soportado de 31.500 euros en las cestas regalo no es deducible en virtud del artículo 96.1.5, al tratarse de atenciones a clientes y empleados, debiendo la Inspección exigir su devolución. Por el asesoramiento francés, el artículo 84.1.2 determina la inversión del sujeto pasivo, obligando a la empresa a autorrepercutirse el IVA y deducirlo a la vez; si solo declaró la deducción, procederá regularizar la cuota devengada omitida. En la compra vinculada, el artículo 79.Cinco indica que el valor de mercado solo aplica si el comprador carece de derecho a deducción total; al presumirse deducción plena en una textil, la base imponible correcta son 200.000 euros, sin contingencia fiscal. Por último, la exportación a Marruecos está exenta según el artículo 21.1, por lo que los 5.000 euros fueron indebidamente repercutidos y la empresa debe rectificar la factura y ajustar su liquidación.

PREGUNTA 15

Determine el importe de las bases imponible negativas de ejercicios anteriores que pueden ser objeto de compensación en la liquidación que practique la Inspección.

El mecanismo de compensación de las bases imponible negativas de ejercicios anteriores encuentra su regulación exhaustiva en el artículo 26 de la LIS. Este precepto establece un sistema de límites porcentuales aplicables a la base imponible positiva previa a la propia compensación y a la reserva de capitalización.

Para determinar el límite cuantitativo aplicable, es fundamental observar el volumen de operaciones de la sociedad. La normativa establece topes más restrictivos del 50 y del 25 por ciento, pero están reservados de manera exclusiva para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios haya sido igual o superior a 20 millones y 60 millones de euros, respectivamente, durante los doce meses anteriores. Puesto que el enunciado constata que el importe neto de la cifra de negocios de la entidad asciende a 10.000.000 de euros, queda claro que no se le aplican estas restricciones para grandes empresas, rigiendo en su integridad el límite general del 70 por ciento.

Además de este límite porcentual, el propio artículo 26 garantiza una red de seguridad determinando que, en todo caso, se podrán compensar bases imponible negativas hasta el importe de un millón de euros, con independencia de lo que arroje el cálculo porcentual.

Tomando como referencia de cálculo la base imponible de 1.300.000 euros definitivamente comprobada y fijada por la Inspección, procedemos a aplicar el porcentaje general del 70 por ciento. El resultado de esta operación nos da un límite porcentual máximo de 910.000 euros. Al comparar esta cifra con el umbral mínimo garantizado por la ley, observamos que los 910.000 euros son inferiores al millón de euros. En consecuencia, la ley autoriza a la entidad a descartar el porcentaje y acogerse al límite mínimo garantizado.

Por lo tanto, de los 1.500.000 euros de bases imponible negativas que la empresa arrastraba pendientes desde el ejercicio 2018, la Inspección practicará y admitirá en su liquidación una compensación por importe de 1.000.000 de euros. Tras restar este millón de euros a la base previa de 1.300.000 euros, la base imponible definitiva del ejercicio 2024 quedará fijada en 300.000 euros. Por su parte, la empresa conservará un saldo remanente de bases imponible negativas de 500.000 euros que podrá seguir compensando en los ejercicios fiscales futuros sin límite temporal.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

El artículo 26 de la LIS regula la compensación de bases imponible negativas de años anteriores. Al presentar la entidad un importe neto de la cifra de negocios de 10.000.000 de euros, no le son de aplicación los límites restringidos para grandes empresas, sometiéndose al límite general del setenta por ciento sobre la base imponible previa. No obstante, la ley garantiza un importe mínimo compensable de un millón de euros en todo caso.

Aplicando el porcentaje del 70 por ciento a la base comprobada por la Inspección, que asciende a 1.300.000 euros, se obtiene un límite teórico de 910.000 euros. Como esta cantidad es inferior al suelo legal garantizado, resulta de aplicación el límite mínimo de un millón de euros. En conclusión, de los 1.500.000 euros pendientes procedentes del ejercicio 2018, la Inspección permitirá compensar 1.000.000 de euros. Esto deja una base imponible final de 300.000 euros para el ejercicio 2024, restando un saldo pendiente de compensación de 500.000 euros para periodos futuros.

SUPUESTO 6

La entidad LUNA S.L. tiene un ejercicio económico coincidente con el año natural y presentó, respecto al ejercicio 2022 la siguiente autoliquidación (modelo 200):

IS 2022	DECLARADO
Base Imponible	1.500.000
Cuota Íntegra	375.000
Deducciones y bonificaciones	(175.000)
Cuota Líquida	200.000
Retenciones y pagos fraccionados	(250.000)
Cuota diferencial	(50.000)

La devolución correspondiente a la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2022 fue ordenada con fecha 20 de noviembre de 2023.

La entidad LUNA S.L. ha sido objeto de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por el concepto Impuesto sobre Sociedades 2022 desarrolladas por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid. Las actuaciones finalizaron con la incoación de un Acta de disconformidad A02 con fecha 20 de enero de 2025, en la que se practica la siguiente liquidación:

IS 2022	COMPROBADO
Base Imponible	2.400.000
Cuota Íntegra	600.000
Deducciones y bonificaciones	(175.000)
Cuota Líquida	425.000
Retenciones y pagos fraccionados	(250.000)
Cuota diferencial	175.000
Autoliquidación modelo 200	(50.000)
Cuota del acta	225.000

Entre los hechos regularizados se encuentran gastos no deducibles por importe de 100.000 euros documentados en facturas falsas.

El acta fue confirmada por la Oficina Técnica, dictándose Acuerdo de liquidación con fecha 20 de mayo de 2025, que es notificado ese mismo día a la entidad LUNA S.L.

La Inspección considera que los hechos regularizados en el Acta de disconformidad son constitutivos de infracción tributaria por lo que inicia el correspondiente procedimiento sancionador, que finaliza con la notificación del Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador el 18 de noviembre de 2025.

PREGUNTA 16**Identifique:**

- 1. Infracción tributaria cometida**
- 2. Base de la sanción**
- 3. Calificación de la infracción**
- 4. Sanción a imponer, teniendo en cuenta que la entidad LUNA S.L. no ha sido sancionada con carácter previo**

La normativa aplicable a la tipificación y cálculo de las sanciones se rige por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, particularmente en sus artículos 184, 187, 188 y 191.

En primer lugar, procedemos a identificar la infracción tributaria cometida. A simple vista, el contribuyente obtuvo una devolución indebida de 50.000 euros, lo cual podría sugerir la aplicación de la infracción del artículo 193 LGT. Sin embargo, el artículo 191.5 de dicha ley establece una regla especial para supuestos mixtos. Esta norma determina que cuando un obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y, como consecuencia de la posterior regularización inspectora, procediera imponer también sanción por dejar de ingresar la cuota, ambas conductas se unifican. Por consiguiente, la infracción única cometida es la tipificada en el artículo 191 LGT, consistente en dejar de ingresar dentro de plazo la deuda tributaria que debiera resultar de una correcta autoliquidación.

En segundo lugar, respecto a la base de la sanción, el citado artículo 191.5 LGT establece que la cuantía se determina sumando el importe de la devolución obtenida indebidamente a la cuantía total que se hubiera debido ingresar. Puesto que la empresa se dedujo y percibió 50.000 euros y, además, omitió el pago de los 175.000 euros correctos, la base de la sanción asciende a la suma de ambas partidas, cifrándose en 225.000 euros, que es exactamente la cuota derivada del acta.

En tercer lugar, para determinar la calificación de la infracción, debemos constatar la existencia de facturas falsas por importe de 100.000 euros. El artículo 184.2 LGT califica el empleo de facturas falsas como la utilización de medios fraudulentos, condición que agrava cualquier conducta. Al concurrir el uso de medios fraudulentos, el artículo 191.4 LGT califica esta infracción como muy grave, independientemente de cualquier otra circunstancia o porcentaje.

Finalmente, el cálculo de la sanción a imponer parte del porcentaje legal estipulado para las infracciones muy graves, que oscila entre el 100 y el 150 por ciento. Para graduarlo, acudimos a los criterios del artículo 187 LGT. El enunciado certifica que no hay comisión repetida al carecer la entidad de antecedentes sancionadores, por lo que no procede incremento por este concepto.

No obstante, el criterio de perjuicio económico resulta relevante en este caso, ya que el artículo 191.5 de la LGT establece una presunción mediante la cual, en este tipo de situaciones, el perjuicio económico se fijará en el 100%. Al superar este perjuicio el umbral máximo del 75 por ciento regulado en el artículo 187 LGT, corresponde incrementar la sanción en 25 puntos porcentuales. Sumando estos 25 puntos al mínimo del 100 por cien, se obtiene un porcentaje sancionador definitivo del 125 por ciento.

Aplicando el 125 por ciento sobre la base de 225.000 euros, aflora una sanción inicial de 281.250 euros. Dado que el expediente culminó en un acta de disconformidad, la sociedad no tiene derecho a la reducción del 30 por ciento por conformidad del artículo 188 de la LGT; no obstante, en principio, sí que le correspondería la reducción por pronto pago ya que el enunciado no establece nada al respecto sobre el mismo.

En conclusión, la sanción total a imponer ascenderá íntegramente a 168.750 euros, es decir, el 60% de 281.250 euros.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Según el artículo 191.5 LGT, cuando coexisten falta de ingreso y obtención indebida de devolución, la infracción tributaria se califica exclusivamente como dejar de ingresar la deuda tributaria del artículo 191 LGT. La base de la sanción será la suma de la cuota debida de 175.000 euros y la devolución indebida de 50.000 euros, ascendiendo a 225.000 euros. Al incluir gastos documentados en facturas falsas, el artículo 184 LGT determina la existencia de medios fraudulentos, lo que califica la infracción como muy grave según el artículo 191.4 LGT.

La sanción parte de un mínimo del 100 por cien. El artículo 191.5 LGT fija el perjuicio económico en estos supuestos mixtos obligatoriamente en el cien por cien, lo que supone un incremento de veinticinco puntos según el artículo 187. Sumando esto, resulta un porcentaje del ciento veinticinco por ciento. Multiplicando dicho porcentaje por la base de 225.000 euros, se obtiene una sanción de 281.250 euros.

Al tratarse de un acta de disconformidad, el artículo 188 excluye la aplicación de la reducción por conformidad, aunque no de la reducción del 40% por pronto pago, quedando la sanción final a imponer en 168.750 euros.

PREGUNTA 17

LUNA S.L. decide interponer reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de liquidación. Señale:

1. Plazo para la interposición de la REA
2. Órgano ante el que debe presentarla
3. Órgano competente para su resolución
4. Plazo para resolver

El régimen jurídico aplicable a la revisión en vía administrativa mediante reclamación económico-administrativa está detallado en los artículos 229, 235 y 239 de la LGT.

Respecto al plazo de interposición exigido para esta vía, el artículo 235 de la LGT determina que la reclamación deberá interponerse en el plazo de un mes, cuyo cómputo se inicia a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible. Como la notificación a la entidad del Acuerdo de liquidación se produjo el 20 de mayo de 2025, el último día para presentar en plazo el recurso sería el 20 de junio de dicho año.

En cuanto a la presentación material del escrito, el citado artículo 235 de la LGT obliga a que el escrito de interposición se dirija y presente ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado. Por tanto, la empresa deberá registrar su escrito ante la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid, órgano que rematará el expediente y lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes, acompañado de sus respectivos informes.

Para determinar el órgano competente para la resolución y el tipo de procedimiento aplicable, resulta imprescindible analizar la cuantía del acto impugnado a la luz de los artículos 229 y 245 de la LGT.

El artículo 245 LGT establece que el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales se aplicará de forma exclusiva a aquellas reclamaciones cuya cuantía sea inferior al límite fijado reglamentariamente, el cual está establecido en 6.000 euros para deudas tributarias ordinarias. Al cifrarse la cuota de la liquidación del presente supuesto en 225.000 euros, se supera de dicho límite legal. Esta circunstancia excluye la tramitación mediante el procedimiento abreviado, obligando a encauzar la reclamación a través del procedimiento ordinario.

Descartado el procedimiento abreviado, la competencia se rige por el artículo 229 LGT, que delimita las funciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y de los Tribunales Económico-Administrativos Locales de Ceuta y Melilla. Tratándose de un acto dictado por un órgano periférico estatal ubicado en Madrid, la competencia originaria recae sobre el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. El Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa fija en 150.000 euros la frontera que delimita la instancia única de la primera instancia. Dado que la deuda de 225.000 euros supera este umbral, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid conocerá el asunto en primera instancia.

Esto significa que la futura resolución que dicte dicho tribunal regional no será firme en vía administrativa, sino que será susceptible de ser impugnada mediante un recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, tal y como establece el artículo 241 de la LGT.

Adicionalmente, el propio artículo 229 de la LGT concede al contribuyente una alternativa, permitiéndole prescindir del tribunal regional e interponer su reclamación directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en única instancia.

Finalmente, sobre el plazo establecido para dictar resolución y notificarla, al tramitarse por el procedimiento ordinario, el artículo 239 LGT establece un plazo máximo legal de un año, a diferencia de los seis meses que operarían si se tratase de un procedimiento abreviado. Una vez superado este límite de doce meses sin haber recibido resolución expresa, el contribuyente podrá entender desestimada su reclamación por silencio administrativo negativo, dejándole expedita la posibilidad de acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa, o interponer la alzada ordinaria si se encontraba en primera instancia ante el tribunal regional.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Acudiendo a lo estipulado en los artículos 229, 235 y 239 de la LGT, la reclamación económico-administrativa debe interponerse en el plazo de un mes, que se computará desde el día siguiente al de la notificación del Acuerdo de liquidación. El obligado tributario deberá presentar este escrito imperativamente ante el mismo órgano que dictó el acto, es decir, ante la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid. El órgano competente para resolver la reclamación en primera instancia será el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Sin embargo, al superar la cuantía recurrida los 150.000 euros, la LGT faculta a la entidad para interponer la reclamación directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. Finalmente, el plazo máximo que tiene el tribunal competente para resolver y notificar será de un año, transcurrido el cual la reclamación podrá entenderse desestimada por silencio administrativo.

PREGUNTA 18

LUNA S.L. solicita al interponer la reclamación económico-administrativa frente al Acuerdo de liquidación la suspensión de la ejecución del acto impugnado para lo cual quiere saber:

- 1. Importe de la garantía necesaria para obtener la suspensión**
- 2. Garantías necesarias para obtener la suspensión automática**
- 3. Si existe algún supuesto en el que pueda obtener dispensa de la obligación de prestar garantía**
- 4. En el caso de que decida recurrir la sanción y quiera obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado si resulta de aplicación a la misma lo expuesto respecto a la liquidación o existe alguna particularidad**

El mecanismo cautelar de la suspensión del acto administrativo en vía económico-administrativa se encuentra íntegramente desarrollado en los artículos 212 y 224 LGT, así como en su normativa de desarrollo reglamentario.

Abordando en primer lugar el importe económico que debe cubrir la garantía para surtir efectos, el artículo 224 de la LGT especifica que el aval o seguro aportado debe asegurar la integridad de la deuda a la Hacienda Pública. Para ello, el importe debe cubrir el total de la cuantía del acto impugnado, en este supuesto los 225.000 euros de la liquidación, sumando obligatoriamente los intereses de demora que se vayan a generar durante el periodo que dure la suspensión y los correspondientes recargos que procederían en el hipotético caso de que la garantía deba ejecutarse.

En segundo lugar, para que la Administración conceda la suspensión de forma automática a solicitud del interesado, el propio artículo 224 enumera una serie de requisitos. La empresa únicamente podrá aportar para obtener esta suspensión automática un aval solidario de entidad de crédito o de una sociedad de garantía recíproca, un certificado de seguro de caución, o bien constituir un depósito en dinero o en valores públicos en las correspondientes cajas de la Administración.

En tercer lugar, en relación con una posible dispensa, la normativa tributaria admite la exoneración total o parcial de prestar las garantías descritas, pero solo en dos supuestos muy tasados:

1. El primer escenario requiere que la ejecución de la deuda suponga perjuicios de difícil o imposible reparación para el patrimonio del contribuyente y que este demuestre cumplidamente al tribunal la imposibilidad absoluta de aportar las garantías ordinarias.
2. El segundo supuesto se produce cuando el contribuyente logre acreditar la existencia indubitada de un error material, aritmético o de hecho en la liquidación dictada por la Administración.

Por último, al plantear el caso particular de que la entidad decida recurrir también el acuerdo sancionador, el artículo 212.3 de la LGT establece un régimen distinto para las sanciones. A diferencia de las liquidaciones tributarias, la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación contra una sanción tributaria produce su suspensión automática sin necesidad de aportar garantía alguna de las anteriormente enumeradas.

Esta suspensión se prolongará sin devengar intereses de demora hasta que la sanción alcance firmeza.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

De acuerdo con el artículo 224 LGT, el importe de la garantía necesaria para obtener la suspensión de la liquidación deberá cubrir el importe total del acto impugnado, así como los intereses de demora que vaya a generar dicha suspensión y los recargos que procederían en caso de que fuera preciso ejecutar la garantía. Para obtener la suspensión de forma automática, el interesado podrá presentar exclusivamente un depósito en dinero o valores públicos, un aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o un certificado de seguro de caución.

El tribunal podrá conceder dispensa total o parcial de prestar garantía únicamente si se justifica que la ejecución ocasiona perjuicios de difícil o imposible reparación al patrimonio y se demuestra imposibilidad de aportar avales, o bien cuando se pruebe la existencia de errores aritméticos, materiales o de hecho.

Respecto a la suspensión de la sanción, el artículo 212.3 LGT establece una excepción fundamental. Si la entidad recurre la multa en plazo, su ejecución quedará suspendida automáticamente sin necesidad de presentar ninguna de las garantías exigidas para la liquidación, extendiéndose esta exención hasta que la sanción sea firme en la vía administrativa.

SUPUESTO 7

La entidad ALTOCASTILLO S.A., como resultado de actuaciones de comprobación limitada realizadas en el ámbito de Gestión tributaria, es deudora frente a la Hacienda Pública por los siguientes conceptos tributarios:

CONCEPTO	IMPORTE	FECHA LIQUIDACIÓN	FECHA NOTIFICACIÓN
Impuesto sobre Sociedades 2023	50.000	08-11-2025	26-11-2025
Sanción Impuesto sobre Sociedades 2023	20.000	08-11-2025	26-11-2025

Ninguna de las deudas anteriores es ingresada dentro del plazo voluntario de ingreso.

Con fecha 12 de enero de 2026, presenta declaración complementaria por el Impuesto sobre Sociedades 2024 con resultado a ingresar 30.000 euros. No efectúa ingreso ni solicita aplazamiento en el momento de la presentación.

El día 23 de enero de 2026, sin haber recibido notificación de la Agencia Tributaria, y utilizando la carta de pago recibida con la propuesta de liquidación, ingresa la cantidad adeudada por el concepto de Sanción Impuesto de Sociedades 2023, por importe de 20.000 euros.

Con fecha 5 de febrero de 2026, recibe notificación de la providencia de apremio de las dos deudas restantes. Con fecha 10 de febrero de 2026, realiza el ingreso de la cantidad requerida por el concepto Impuesto de Sociedades 2024.

Respecto a Impuesto de Sociedades 2023, no realiza ingreso alguno, y dentro del plazo de un mes incluido en la notificación, interpone recurso de reposición contra la providencia de apremio notificada alegando la existencia de determinados gastos que no habían sido tenidos en cuenta en la propuesta de liquidación por el órgano gestor, y que acredita en cuantía de 10.000 euros, aportando los justificantes correspondientes. No solicita suspensión ni aporta garantía suficiente.

La entidad ALTOCASTILLO S.A., no realiza ningún ingreso por este concepto dentro del plazo concedido en la notificación de la providencia de apremio.

Con fecha 15 de marzo de 2026, se reconoce a la entidad el derecho a la devolución de 10.000 euros por el concepto tributario IVA 4T 2025. La sociedad es titular de una imposición a plazo fijo en una entidad bancaria por importe de 20.000 euros. Es propietaria también de un inmueble valorado en 100.000 euros, y créditos pendientes de cobro de sus clientes por importe de 10.000 euros.

PREGUNTA 19

Indicar en qué fecha finaliza el plazo de ingreso en voluntaria de cada una de las tres deudas anteriores.

Indicar los plazos de ingreso que se incluirán en las dos providencias de apremio notificadas en fecha 5 de febrero de 2026.

Respecto a cada una de las tres deudas anteriores, determinar el recargo ejecutivo que procede y la exigencia o no de intereses de demora.

La normativa aplicable a la recaudación de las deudas tributarias se encuentra regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, concretamente en sus artículos 26, 28, 62 y 161.

Comenzando por la fecha de finalización del periodo voluntario de pago, es necesario distinguir el origen de cada deuda aplicando el artículo 62 de la LGT. Para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2023 y su correspondiente sanción, ambas notificadas por la Administración el 26 de noviembre de 2025, rige la regla del artículo 62.2 LGT. Este precepto dispone que las liquidaciones notificadas entre los días 16 y el último de cada mes deberán pagarse hasta el día 5 del segundo mes posterior. Aplicando esta regla, el plazo voluntario para abonar los 50.000 euros de cuota y los 20.000 euros de sanción finalizó el 5 de enero de 2026.

Por otro lado, respecto a la declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades de 2024 presentada por la entidad, nos encontramos ante una autoliquidación extemporánea. El artículo 161.1 de la LGT determina que, al presentarse una autoliquidación sin realizar el ingreso ni solicitar aplazamiento, el periodo ejecutivo se inicia al día siguiente de la presentación. Por tanto, el plazo para el pago en periodo voluntario de los 30.000 euros finalizó el propio día de su presentación, es decir, el 12 de enero de 2026, abriéndose el periodo ejecutivo el 13 de enero de 2026.

En cuanto a los plazos de ingreso otorgados en las providencias de apremio notificadas el 5 de febrero de 2026, resulta de aplicación el artículo 62.5 LGT, el cual establece que las providencias notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes deberán ser abonadas hasta el día 20 de dicho mes o el inmediato hábil posterior. Al haberse notificado el 5 de febrero, la entidad disponía de plazo hasta el 20 de febrero de 2026 para satisfacer el pago de las deudas apremiadas.

Finalmente, procede determinar el tipo de recargo y la exigencia de intereses de demora para cada deuda, aspecto regulado en el artículo 28 LGT. En el caso de la sanción de 20.000 euros, la empresa la abonó el 23 de enero, una vez iniciado el periodo ejecutivo pero antes de que se le notificara la providencia de apremio. El artículo 28.2 LGT indica que esta conducta genera un recargo ejecutivo del 5 por ciento, lo que equivale a 1.000 euros, sin que proceda en ningún caso la exigencia de intereses de demora.

Respecto a la deuda de 30.000 euros del Impuesto sobre Sociedades 2024, la empresa la ingresó el 10 de febrero, fecha que se encuentra dentro del plazo otorgado por la providencia de apremio que finalizaba el 20 de febrero. Según el artículo 28.3 LGT, corresponde aplicar el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, equivalente a 3.000 euros, excluyéndose legalmente la exigencia de intereses de demora.

Por último, la deuda de 50.000 euros del Impuesto sobre Sociedades 2023 no fue ingresada dentro del plazo de la providencia de apremio. El artículo 28.4 LGT sanciona este impago con el recargo de apremio ordinario del 20 por ciento, lo que supone 10.000 euros adicionales, y exige, además, el pago de los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo, el 6 de enero de 2026, hasta la fecha de su efectivo pago.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

De acuerdo con los artículos 28, 62 y 161 de la LGT, la deuda del Impuesto sobre Sociedades 2023 y su sanción, notificadas el 26 de noviembre, tienen como límite de pago voluntario el 5 de enero de 2026. La autoliquidación complementaria de 2024 presentada sin pago agota su plazo voluntario el día de su presentación, 12 de enero de 2026, iniciando el periodo ejecutivo al día siguiente.

Al notificarse las providencias de apremio el cinco de febrero, el artículo 62.5 de la LGT fija el plazo de ingreso hasta el 20 de febrero de 2026.

Respecto a los recargos e intereses, la sanción de 20.000 euros abonada antes de la notificación de la providencia devenga el recargo ejecutivo del 5 por ciento sin intereses de demora. La deuda de 30.000 euros abonada dentro del plazo del apremio devenga el recargo de apremio reducido del 10 por ciento sin intereses de demora.

Finalmente, la deuda de 50.000 euros no abonada en dicho plazo devenga el recargo de apremio ordinario del 20 por ciento y, además, los correspondientes intereses de demora devengados desde el 6 de enero de 2026.

PREGUNTA 20

Señalar si el motivo de la impugnación de la providencia de apremio alegada relativa al Impuesto de Sociedades de 2023 es procedente y si la interposición del recurso suspende el procedimiento de apremio.

Enumerar los motivos de oposición contra la providencia de apremio que son incluidos en la Ley 58/2003 de 28 de diciembre, General tributaria.

La impugnación de los actos de recaudación se enmarca en las disposiciones de los artículos 165 y 167.3 de la LGT.

Atendiendo al primer punto, la procedencia del recurso fundamentado en la falta de consideración de unos gastos de 10.000 euros es improcedente. El artículo 167.3 LGT establece una enumeración de motivos tasados contra los que se puede oponer una providencia de apremio, prohibiendo que en esta fase recaudatoria se discutan cuestiones materiales o de fondo que debieron ser objeto de impugnación cuando se notificó la liquidación originaria. Como el contribuyente pretende discutir la base de cálculo de la cuota aportando nuevos gastos, su pretensión será inadmitida o desestimada, ya que la providencia de apremio es un acto de mera ejecución que no admite debate sobre la liquidación.

En cuanto a los efectos de este recurso sobre el procedimiento, la interposición del mismo no paraliza las actuaciones. El artículo 165 LGT sienta el principio general de no suspensión del procedimiento de apremio, salvo que el obligado tributario aporte las garantías suficientes requeridas por la normativa, tales como avales, seguros de caución o depósitos, o bien solicite la suspensión alegando la existencia de un error material, aritmético o de hecho. Dado que la entidad no solicitó la suspensión formalmente ni aportó garantía alguna para cubrir el riesgo de la deuda, el procedimiento de apremio continuará su curso hacia el embargo de bienes.

Profundizando en los motivos tasados de oposición permitidos por la LGT, el texto enumera las únicas cinco causas válidas para impugnar una providencia de apremio:

1. La primera de ellas es la extinción total de la deuda o la prescripción del derecho a exigir el pago.
2. La segunda causa engloba la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión realizada en periodo voluntario y otras causas legales de suspensión del procedimiento de recaudación.
3. El tercer motivo es la falta de notificación de la liquidación original, lo que generaría indefensión.
4. La cuarta causa contempla la anulación de la liquidación apremiada.
5. Por último, la quinta y última causa admitida es la existencia de un error u omisión en el contenido de la propia providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

En base a los artículos 165 y 167 de la LGT, la impugnación formulada es totalmente improcedente. La alegación de gastos no tenidos en cuenta discute el fondo material de la liquidación, lo cual está prohibido en vía de apremio, cuyo recurso admite motivos tasados. Asimismo, la interposición del recurso no suspende el procedimiento de apremio, ya que el artículo 165 exige aportar garantía suficiente o invocar un error material, requisitos que la entidad no cumple.

Los únicos cinco motivos de oposición contra la providencia de apremio enumerados en la LGT son la extinción total de la deuda o prescripción, la solicitud de aplazamiento o suspensión presentada en periodo voluntario, la falta de notificación de la liquidación originaria, la anulación de dicha liquidación, y la existencia de error u omisión en el contenido de la providencia que impida identificar al deudor o a la deuda.

PREGUNTA 21

Indicar si procede aplicar el importe reconocido a devolver al cobro de la deuda tributaria, en qué fecha y en virtud de qué figura jurídica.

Señalar la cuantía por la que se procederá a embargar los bienes y derechos de la entidad y en qué orden se procederá al embargo, en su caso, considerando que el obligado tributario no ha solicitado ninguna alteración al orden señalado en la Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General tributaria.

La actuación administrativa frente al cobro de deudas en fase ejecutiva y la afección de devoluciones se fundamenta en los artículos 71, 73 y 169 de la LGT.

Respecto a la procedencia de aplicar el importe a devolver al cobro de la deuda, la Administración Tributaria está obligada a actuar de este modo. El artículo 71, en relación con el artículo 73 de la LGT, regula la compensación de oficio. Esta figura jurídica resulta de aplicación obligatoria cuando un obligado tributario tiene derecho a una devolución reconocida por la Administración y, simultáneamente, mantiene deudas vencidas, líquidas y exigibles en periodo ejecutivo, como es el caso de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2023. La fecha de eficacia de esta compensación se retrotrae al momento en el que ambos créditos coexistieron. Al encontrarse la deuda tributaria en periodo ejecutivo desde enero, este hecho se produce en la fecha en que la Administración reconoce el derecho a la devolución, es decir, el 15 de marzo de 2026. En esta fecha se aplicará la compensación de oficio, extinguiendo la deuda pendiente por el importe concurrente de 10.000 euros.

A continuación, hay que calcular la cuantía por la que se procederá a embargar los bienes de la entidad. El artículo 169.1 LGT determina que el embargo debe cubrir el importe de la deuda no ingresada, los recargos del periodo ejecutivo, los intereses de demora y las costas del procedimiento.

La deuda original era de 50.000 euros, a la que se suma un recargo de apremio ordinario del 20 por ciento cuantificado en 10.000 euros, elevando la cantidad a 60.000 euros más intereses y costas. Al haberse extinguido 10.000 euros mediante la compensación de oficio descrita, la Administración procederá a ordenar el embargo de bienes por una cuantía de 50.000 euros, a la que deberán añadirse los intereses de demora correspondientes desde el inicio del periodo ejecutivo y las costas que genere el propio procedimiento de apremio.

El orden material en el que se ejecutarán los embargos viene establecido en el artículo 169.2 de la LGT, que prioriza la mayor facilidad de enajenación y la menor onerosidad para el deudor. Al no haber solicitado la entidad una alteración de este orden, la Administración embargará en primer lugar la imposición a plazo fijo en la entidad bancaria por importe de 20.000 euros, al pertenecer a la categoría preferente de dinero o cuentas en entidades de crédito.

En segundo lugar, al no quedar saldada la deuda, se embargarán los créditos pendientes de cobro de sus clientes por importe de 10.000 euros, correspondientes a la categoría de créditos y derechos realizables a corto plazo.

Como la suma de ambas partidas alcanza los 30.000 euros y no cubre la totalidad exigida, la Administración embargará en tercer lugar el inmueble valorado en 100.000 euros, pero limitando la afección registral a la cuantía necesaria para saldar el remanente de la deuda, los intereses y las costas.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Conforme a los artículos 71 y 73 LGT, procede aplicar el importe reconocido de 10.000 euros a la deuda tributaria mediante la figura jurídica de la compensación de oficio. Esta compensación surte efectos en la fecha de coexistencia de ambos créditos, que se fija el 15 de marzo de 2026, día en el que se reconoce la devolución.

Según el artículo 169.1 LGT, la cuantía a embargar abarcará la deuda pendiente, los recargos, intereses y costas. Al principal de 50.000 euros se le suma el recargo del 20 por ciento de 10.000 euros, y se le restan los 10.000 euros compensados, resultando una cuantía base de embargo de 50.000 euros más los intereses de demora y costas generadas.

El embargo se efectuará siguiendo el orden del artículo 169.2 de la LGT. En primer lugar, se embargará la imposición a plazo fijo de 20.000 euros al ser cuentas en entidades de crédito. En segundo lugar, se embargarán los créditos de clientes por 10.000 euros al ser derechos realizables a corto plazo. En tercer lugar, se embargará el bien inmueble valorado en 100.000 euros, limitando la traba a la cuantía indispensable para cubrir el resto de la deuda pendiente.

SUPUESTO 8

El Sr. TORERO presenta en plazo de declaración, autoliquidación de IRPF 2024 con un resultado de 60.000 euros a ingresar con solicitud de aplazamiento. El 5 de agosto de 2025, se notifica acuerdo de concesión de aplazamiento de pago, fijándose como nueva fecha límite de ingreso el 5 de octubre de 2025. El importe de los intereses calculados en el acuerdo de concesión del aplazamiento de pago, es de 500 euros.

Como garantía, el Sr. TORERO aporta aval solidario de entidad de crédito.

Llegada la fecha de vencimiento, el Sr. TORERO no atiende el pago de la cantidad adeudada. Notificada la providencia de apremio al obligado tributario en fecha 20 de noviembre de 2025, el Sr. TORERO no realiza ingreso de cantidad alguna.

Con independencia de la deuda anterior, durante el último trimestre de 2025, se han liquidado nuevas deudas al Sr. TORERO, que se encuentran en fase de embargo desde el 21 de noviembre de 2025, por importe conjunto de 100.000 euros.

El 30 de noviembre presenta solicitud de aplazamiento de dichas deudas, comprometiéndose a aportar garantía suficiente. El aplazamiento es denegado mediante acuerdo notificado en fecha 15 de diciembre.

Como resultado de la investigación patrimonial se comprueba que el Sr. TORERO percibe mensualmente una pensión por un importe que no supera el Salario Mínimo Interprofesional, que se ingresa en cuenta bancaria de la que el Sr. TORERO es titular único. Notificada a la entidad el embargo de dicha cuenta bancaria, se informa a la Agencia de que el saldo existente en el momento de la presentación de la diligencia de embargo coincide exactamente con el importe de la pensión.

Además, el obligado tributario es titular junto a su esposa, con cotitularidad indistinta, de una cuenta abierta en una entidad financiera que presenta saldo en el momento de presentación de la diligencia de embargo, de 20.000 euros.

Por último, el Sr. TORERO es copropietario al 50 por ciento de un inmueble adquirido en gananciales, que comparte con su hermano. Anotado el embargo del inmueble en el Registro de la Propiedad, el Registrador nos comunica que existe una carga posterior al embargo anotado por la Agencia Tributaria.

No se conocen más bienes embargables.

PREGUNTA 22

Indicar qué tipo de interés de demora se exigirá en el acuerdo de Aplazamiento teniendo en cuenta la garantía aportada.

Señalar cuál es el importe de la garantía cubierta por el aval aportado, y la vigencia del mismo, teniendo en cuenta que se consideró suficiente por el órgano competente.

Indicar la cantidad sobre la que se dictará la providencia de apremio notificada al Sr. TORERO.

Actuaciones a realizar tras el incumplimiento del plazo de ingreso en periodo ejecutivo concedido al Sr. TORERO en la notificación de 20 de noviembre de 2025: a quién se exigirá el pago y cantidad exigida.

La fundamentación jurídica de estas actuaciones recaudatorias descansa sobre los artículos 26, 82, 161 y 168 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, así como en las disposiciones del Reglamento General de Recaudación.

En relación con el tipo de interés de demora aplicable al aplazamiento, el artículo 26.6 de la LGT establece una excepción a la regla general. Dado que el contribuyente ha aportado como garantía un aval solidario de entidad de crédito, la norma dictamina que el interés exigible será el interés legal del dinero que se encuentre vigente durante el periodo de aplazamiento, resultando más beneficioso que el interés de demora ordinario.

Respecto al alcance y vigencia de esta garantía, el artículo 82 de la LGT, desarrollado por el artículo 48 del Reglamento General de Recaudación, exige que el aval aportado debe cubrir el importe de la deuda principal aplazada, los intereses generados durante el aplazamiento y, adicionalmente, un 25 por ciento de la suma de ambas partidas. Este porcentaje adicional tiene como finalidad cubrir los recargos e intereses del periodo ejecutivo que se pudieran devengar en caso de impago.

En cuanto a su vigencia, la normativa estipula que la garantía deberá extenderse hasta la completa satisfacción de la deuda, o bien caducará a los 6 meses contados desde el vencimiento del plazo concedido para el pago, si la Administración no ha iniciado actuaciones de ejecución.

Sobre la cuantía por la que se dicta la providencia de apremio, es preciso acudir al artículo 161 LGT en conexión con el artículo 52 del Reglamento General de Recaudación.

Al producirse el incumplimiento del pago en la fecha límite del 5 de octubre de 2025, el periodo ejecutivo se inicia automáticamente al día siguiente. La providencia de apremio se expide por el importe de la fracción o deuda impagada, que en este caso incluye el principal de 60.000 euros más los 500 euros de los intereses liquidados en el acuerdo de concesión, ascendiendo la base de la providencia de apremio a un total de 60.500 euros.

Finalmente, acerca de las actuaciones posteriores al incumplimiento en periodo ejecutivo, al haber transcurrido el plazo de ingreso otorgado por la providencia de apremio notificada el 20 de noviembre, el artículo 168 de la LGT ordena ejecutar la garantía aportada. La Administración se dirigirá y exigirá el pago directamente a la entidad de crédito avalista.

La cantidad que se le requerirá incluirá el principal y los intereses aplazados por 60.500 euros, más el recargo de apremio ordinario del 20 por ciento regulado en el artículo 28 de la LGT, y los intereses de demora devengados en el periodo ejecutivo, siempre con el límite máximo del importe garantizado en el aval.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Conforme al artículo 26.6 de la LGT, al haber aportado el obligado un aval solidario de entidad de crédito, el tipo de interés exigible en el aplazamiento será el interés legal del dinero.

El artículo 82 de la LGT y el artículo 48 del Reglamento General de Recaudación fijan que el aval debe cubrir el principal, los intereses aplazados y un 25 por ciento de la suma de ambos conceptos, debiendo mantener su vigencia hasta el pago total o hasta 6 meses después del vencimiento del aplazamiento.

Al incumplirse el pago, el periodo ejecutivo comienza al día siguiente. Según el Reglamento de Recaudación, la providencia de apremio se dictará por el principal más los intereses liquidados, lo que suma un importe total apremiado de 60.500 euros.

Tras el incumplimiento del plazo de la providencia, el artículo 168 de la LGT obliga a ejecutar la garantía. Se exigirá el pago al banco avalista, requiriéndole la cuota original, los intereses aplazados, el recargo de apremio ordinario del 20 por ciento y los intereses de demora devengados en periodo ejecutivo, con el tope del importe avalado.

PREGUNTA 23

Indicar si procede la presentación de la solicitud de aplazamiento de 30 de noviembre en esta fase del procedimiento y hasta qué momento podría presentarse, en su caso.

Señalar si, en su caso, supondría la suspensión del procedimiento de embargo.

Posibles actuaciones de embargo a realizar sobre la pensión percibida por el Sr. TORERO.

Indicar si es posible el embargo directo de la pensión a la entidad pagadora, o, en su caso, del saldo existente en la cuenta bancaria en el momento de presentación de la diligencia.

Para resolver la procedencia de la solicitud de aplazamiento y sus efectos suspensivos, hay que aplicar el artículo 65.5 de la LGT y el artículo 46 del Reglamento General de Recaudación.

Atendiendo al momento de la presentación, el artículo 65.5 de la LGT permite solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de pago de deudas que se encuentren en periodo ejecutivo. El límite temporal máximo para ejercer este derecho se sitúa en el instante en que se notifique al obligado tributario el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. Puesto que las deudas se encuentran en fase de embargo y no se ha llegado a la fase de enajenación, la solicitud presentada el 30 de noviembre es válida en el tiempo.

Sin embargo, en relación con sus efectos sobre el procedimiento, la solicitud no paraliza las actuaciones de embargo. El artículo 65.5 LGT determina que, al presentarse una solicitud en periodo ejecutivo sin aportar al mismo tiempo la garantía, el procedimiento de apremio continúa su curso sin interrupción. La Administración podrá seguir investigando y embargando bienes, limitándose el efecto suspensivo de la solicitud únicamente a la paralización de las actuaciones de enajenación de los bienes ya embargados hasta que se notifique la denegación del aplazamiento.

Entrando a analizar las posibilidades de embargo sobre la pensión, el artículo 171 LGT remite directamente a los límites de inembargabilidad consagrados en el artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Esta norma establece como regla que resulta absolutamente inembargable el salario o pensión cuya cuantía no exceda del Salario Mínimo Interprofesional. Al confirmarse que la pensión del señor Torero no supera este límite legal, es improcedente dictar cualquier orden de embargo directo sobre la misma a la entidad pagadora.

Asimismo, la protección legal se extiende al saldo de la cuenta bancaria. El apartado tercero del artículo 171.3 LGT establece que, cuando en una cuenta se ingresen retribuciones o pensiones inembargables, dicha calificación de inembargabilidad se traslada al importe ingresado durante el mes en el que se practique el embargo. Al certificar la entidad financiera que el saldo de la cuenta coincide exactamente con el importe de esa pensión inembargable, la Agencia Tributaria no podrá embargar dicha cuenta bancaria, debiendo levantar la traba de forma inmediata.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

De acuerdo con el artículo 65.5 LGT, la presentación del aplazamiento el treinta de noviembre en periodo ejecutivo es procedente, puesto que la ley permite solicitarlo hasta el momento en que se notifique el acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

Esta solicitud no supone la suspensión del procedimiento de embargo. Al presentarse con compromiso de aval pero sin aportarlo simultáneamente, el Reglamento General de Recaudación dicta que las actuaciones de embargo continuarán su curso ordinario, suspendiendo única y exclusivamente las actuaciones de enajenación de los bienes.

Respecto a la pensión, el artículo 171 LGT y el artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil prohíben el embargo de pensiones que no superen el Salario Mínimo Interprofesional, haciendo inviable el embargo directo a la entidad pagadora. Igualmente, no se podrá embargar el saldo de la cuenta bancaria, ya que el artículo 171.3 de la LGT extiende la condición de inembargable a los saldos procedentes de sueldos protegidos correspondientes al mismo mes en que se presenta la diligencia de embargo.

PREGUNTA 24

En relación al saldo de 20.000 euros, indicar el importe que quedará efectivamente embargado de acuerdo con la presunción legal de titularidad, y la posibilidad de probar titularidad distinta.

En cuanto al inmueble, señalar las notificaciones de diligencia de embargo que, de acuerdo con la Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General tributaria, habrá de realizar la Agencia Tributaria.

En cuanto a las dos diligencias de embargo anteriores, señalar si se admitiría como causa de impugnación la falta de notificación de alguna de las deudas en periodo voluntario.

Esta última pregunta requiere el análisis de los artículos 170 y 171 de la LGT.

Sobre el saldo de la cuenta abierta junto a su esposa, el artículo 171.2 LGT presume que, a efectos de embargo, el saldo pertenece a los titulares en partes iguales. Dado que el saldo asciende a 20.000 euros y existen dos titulares, la Administración trabará 10.000 euros, correspondientes al 50 por ciento atribuible al obligado tributario.

Esta presunción ostenta el carácter de "iuris tantum", lo que significa que tanto el deudor como la cotitular pueden aportar pruebas en contrario ante la Administración para demostrar que la titularidad material de los fondos obedece a una proporción distinta o pertenece íntegramente a uno de ellos.

En cuanto al inmueble, el artículo 170.1 LGT enumera los sujetos a los que la Agencia Tributaria tiene la obligación jurídica de notificar la diligencia de embargo sobre bienes inmuebles. En este caso concreto, la notificación debe dirigirse al obligado tributario como deudor principal. Además, al haberse adquirido la mitad del inmueble bajo el régimen económico matrimonial de gananciales, hay que notificar a su cónyuge. Asimismo, la ley exige notificar a los condueños, por lo que deberá notificarse al hermano en su calidad de copropietario del otro 50 por ciento.

Finalmente, también habrá que notificar al titular de la carga posterior comunicada por el Registrador de la Propiedad, en su condición de titular de derechos inscritos con posterioridad a la anotación del embargo de la Hacienda Pública.

Por último, frente al eventual recurso contra cualquiera de estas dos diligencias de embargo alegando la falta de notificación de la liquidación en periodo voluntario, la pretensión deberá ser inadmitida. El mismo artículo 170.3 LGT regula los motivos tasados de oposición contra una diligencia de embargo. Dichos motivos son exclusivamente la extinción de la deuda o prescripción, la falta de notificación de la providencia de apremio, el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo, o la suspensión del procedimiento. La falta de notificación de la deuda en periodo voluntario constituye un defecto procesal originario que, según el artículo 167 LGT, es motivo legal de impugnación contra la providencia de apremio, pero en ningún caso contra la diligencia de embargo.

Al tratarse de fases distintas dentro del procedimiento, la preclusión impide retrotraer este motivo de impugnación, haciendo ineficaz este motivo de oposición en la fase material de embargo.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Aplicando el artículo 171.2 LGT a la cuenta conjunta, rige la presunción de división en partes iguales, por lo que el importe efectivamente embargado será el cincuenta por ciento del saldo, es decir, 10.000 euros. Esta presunción es iuris tantum, admitiendo prueba en contrario para demostrar una titularidad de los fondos en distinta proporción.

Respecto al inmueble, el artículo 170.1 de la LGT impone a la Agencia Tributaria la obligación de notificar la diligencia de embargo al propio obligado tributario, a su cónyuge al tratarse de un bien adquirido en régimen de gananciales, a su hermano como condueño de la propiedad, y al titular de la carga posterior por ostentar derechos inscritos registralmente tras la anotación de la Administración.

En cuanto a la impugnación de las diligencias de embargo, el artículo 170.3 de la LGT establece una lista cerrada de motivos de oposición en la que no se incluye la falta de notificación de la deuda en periodo voluntario. Este motivo corresponde exclusivamente a la impugnación de la providencia de apremio según el artículo 167 de la LGT, por lo que su alegación contra la diligencia de embargo no será admitida.

SUPUESTO 9

El Sr. PELÁÑEZ, deudor a la Hacienda pública por diversos conceptos tributarios, fallece el 1 de diciembre de 2025.

A fecha de su fallecimiento, las deudas del Sr. PELÁÑEZ que constan como pendientes de pago en la base de datos de la Agencia Tributaria, son las siguientes:

CONCEPTO	IMPORTE PRINCIPAL	RECARGO APREMIO	ÚLTIMA ACTUACIÓN EMBARGO NOTIFICADA
Aplazamiento incumplido IVA 2020	30.000	6.000	15-01-2022
Liquidación IRPF 2023	50.000	10.000	26-11-2025
Sanción IRPF 2023	20.000	4.000	26-11-2025

El Sr. PELÁÑEZ muere estando viudo, designando en sus disposiciones testamentarias a sus dos hijas, mayores de edad, Celia y María PELÁÑEZ, como herederas universales. Las dos hijas aceptan la herencia en escritura pública otorgada el 3 de febrero de 2026.

El Sr. PELÁÑEZ era titular a fecha de su fallecimiento del 100% de las participaciones sociales de la entidad PELÁÑEZ S.L., entidad disuelta y liquidada, que a fecha de su liquidación tenía pendiente de pago a la Agencia Tributaria las siguientes deudas:

CONCEPTO	IMPORTE PRINCIPAL	RECARGO APREMIO	ÚLTIMA ACTUACIÓN EMBARGO NOTIFICADA
Autoliquidación IVA 3T 2020	15.000	3.000	04-03-2021
Liquidación Impuesto sobre Sociedades 2021	30.000	6.000	15-10-2023
Sanción Impuesto sobre Sociedades 2021	10.000	2.000	15-10-2023

En fecha 5 de marzo de 2026, cada una de las herederas del Sr. PELÁÑEZ percibe la cantidad de 25.000 euros en concepto de cuota de liquidación.

PREGUNTA 25

Indicar la posibilidad de exigir el pago a las herederas de cada una de las tres deudas pendientes a fecha de fallecimiento del Sr. PELÁÑEZ, como persona física, y la cuantía a exigir por deuda. Justificar la respuesta para cada una de ellas.

La normativa aplicable para resolver la sucesión en la deuda tributaria de las personas físicas se encuentra regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, concretamente en sus artículos 39, 66 y 68. El artículo 39 LGT establece que, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establezca la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Iniciando el análisis por la deuda correspondiente al aplazamiento incumplido del Impuesto sobre el Valor Añadido de 2020, procede evaluar la figura de la prescripción. El artículo 66 LGT fija un plazo de prescripción de cuatro años para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. La última actuación de embargo notificada para esta deuda se produjo el 15 de enero de 2022, momento en el cual se interrumpió la prescripción según el artículo 68 LGT y se inició un nuevo cómputo de cuatro años. Como no consta ninguna otra actuación administrativa interruptiva posterior, el derecho de la Administración para exigir esta deuda prescribió el 15 de enero de 2026.

Dado que las herederas aceptaron la herencia en escritura pública el 3 de febrero de 2026, la deuda ya se encontraba prescrita en ese momento. Por consiguiente, la posibilidad de exigir esta deuda a las herederas es nula, siendo la cuantía a reclamar de cero euros.

Respecto a la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2023, la última actuación recaudatoria se notificó escasos días antes de su fallecimiento, el 26 de noviembre de 2025, por lo que el derecho de cobro se encuentra vigente y no prescrito. En virtud del artículo 39 LGT, esta obligación tributaria se transmite íntegramente a las sucesoras. La transmisión engloba tanto la cuota principal como los recargos devengados antes del fallecimiento, por lo que la Administración exigirá a las herederas la suma del principal de 50.000 euros más el recargo de apremio de 10.000 euros, resultando una cuantía exigible de 60.000 euros.

Finalmente, en cuanto a la sanción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2023, el apartado primero del artículo 39 de la LGT dispone que en ningún caso se transmitirán las sanciones tributarias a los herederos de las personas físicas. La responsabilidad por las infracciones tributarias se extingue con la muerte del infractor. Por tanto, esta deuda decae en su totalidad, no siendo exigible cantidad alguna a las herederas, resultando una cuantía a reclamar de cero euros.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Conforme a los artículos 39, 66 y 68 de la LGT, a la muerte del obligado las deudas se transmiten a sus herederos, pero con excepciones.

La deuda por el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2020 se encuentra prescrita. Al ser su última actuación el quince de enero de 2022, el plazo de cuatro años venció el quince de enero de 2026, antes de que la Administración actúe contra las herederas. La cuantía a exigir es de cero euros.

La liquidación del Impuesto sobre la Renta de 2023, con última actuación en noviembre de 2025, no está prescrita y se transmite íntegramente según el artículo 39 de la LGT. La cuantía exigible es de 60.000 euros, sumando el principal y el recargo de apremio.

Por último, la sanción tributaria no se transmite en ningún caso a los sucesores de personas físicas por prohibición expresa del artículo 39.1 de la LGT. Su exigibilidad se extingue con el fallecimiento, por lo que la cuantía a exigir es de cero euros.

PREGUNTA 26

Indicar cómo continuará la Dependencia encargada de la gestión del expediente el procedimiento de recaudación y los requisitos exigibles para la continuación del procedimiento.

Señalar qué porcentaje de la deuda exigible se requerirá a cada una de las herederas. Justifique la respuesta.

Señalar los efectos que para Doña Celia tendrá el hecho de que Doña María PELÁÑEZ satisfaga la totalidad de la deuda requerida por la Agencia Tributaria.

La continuación de las actuaciones recaudatorias frente a los sucesores mortis causa se rige por el artículo 177 LGT, en consonancia con los artículos 35 y 39 de la misma norma. El procedimiento de apremio que se encontraba abierto contra el difunto continuará su curso directamente contra sus herederas, Doña Celia y Doña María. El artículo 177 LGT determina que, tras constatar el fallecimiento, el único requisito exigible para la continuación del procedimiento de apremio es proceder a la notificación a las sucesoras. Al haber aceptado estas la herencia de forma pura y simple mediante escritura pública, la Dependencia de Recaudación les notificará la providencia de apremio, requiriéndoles el pago de la deuda tributaria correspondiente, es decir, los 60.000 euros de la liquidación de IRPF. En este requerimiento, se les concederán los plazos de ingreso en periodo voluntario previstos en el artículo 62.5 de la LGT para que procedan a su abono.

En relación con el porcentaje de la deuda que se requerirá a cada una de ellas, el artículo 35.7 LGT faculta a la Administración Tributaria para dirigirse de forma indistinta contra cualquiera de las codeudoras y exigirle el 100 por cien de la deuda transmisible. Por lo tanto, la Agencia Tributaria exigirá a cada heredera el abono del 100 por cien de los 60.000 euros, sin perjuicio de que el pago total solo deba realizarse una vez.

Abordando los efectos jurídicos del pago íntegro por parte de Doña María, resulta de aplicación el mencionado artículo 35.7 LGT. Si María satisface la totalidad de la deuda requerida por la Agencia Tributaria, se producirá la extinción íntegra de la obligación tributaria frente a la Hacienda Pública para ambas herederas, liberando a Doña Celia de cualquier responsabilidad fiscal.

Agotada la vía administrativa con el pago, nacerá para Doña María un derecho de repetición en el ámbito civil, en virtud del cual podrá reclamar a su hermana Celia el 50 por ciento del importe abonado que le corresponde soportar internamente como coheredera a partes iguales, pero este derecho se ejercerá en la jurisdicción ordinaria y será ajeno al procedimiento tributario.

A ello se refiere el artículo 1145 del Código Civil cuando señala que “el pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación.

El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo”.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Según el artículo 177 de la LGT, el procedimiento de apremio continuará con las herederas. El requisito exigible es constatar el fallecimiento y notificar a las sucesoras el requerimiento de pago de la deuda transmisible, otorgándoles los plazos del periodo voluntario estipulados en el artículo 62.5 de la LGT.

El porcentaje de deuda exigible a cada heredera será del cien por cien. El artículo 35.7 de la LGT establece que las herederas responden solidariamente de las deudas del causante, lo que ampara a la Administración para exigir la totalidad de la deuda a cualquiera de ellas indistintamente.

Si Doña María satisface la totalidad de la deuda, el efecto inmediato según el artículo 35.7 de la LGT es la extinción de la deuda tributaria frente a la Administración para ambas. Doña Celia quedará liberada fiscalmente, naciendo un derecho de repetición civil a favor de María para reclamarle a Celia el cincuenta por ciento de lo abonado en la jurisdicción ordinaria.

PREGUNTA 27

Indicar para cada una de las deudas pendientes de la sociedad disuelta y liquidada, si pueden exigirse a las herederas y por qué.

Indicar la cuantía a exigir para cada una de las deudas, en su caso.

Indicar la cuantía a exigir a cada una de las herederas en este caso concreto.

La sucesión en las deudas de las personas jurídicas disueltas y liquidadas se encuentra regulada en el artículo 40 LGT. A diferencia de la sucesión de personas físicas, este artículo establece que las obligaciones tributarias pendientes de una sociedad limitada disuelta se transmitirán a sus socios, quienes quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda. Una particularidad del artículo 40.1 de la LGT es que especifica que esta transmisión societaria sí incluye las sanciones tributarias pendientes, las cuales no se extinguen con la disolución de la entidad. Al fallecer el socio único y aceptar las herederas su posición patrimonial y recibir sus respectivas cuotas de liquidación, estas asumen la posición de sucesoras del socio en la responsabilidad por las deudas de la mercantil.

Analizando individualmente las deudas de la sociedad, la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido del tercer trimestre de 2020 no es exigible. La última actuación de embargo se notificó el 4 de marzo de 2021. Aplicando la regla de los cuatro años del artículo 66 LGT, la deuda prescribió el 4 de marzo de 2025, meses antes del fallecimiento del causante, por lo que la cuantía exigible a las herederas por este concepto es de cero euros.

Respecto a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2021, su última actuación data del 15 de octubre de 2023, por lo que la deuda está vigente y no prescrita. Al amparo del artículo 40.1 LGT, esta deuda se transmite a los socios y, por ende, a las herederas. La cuantía total exigible por esta deuda se cifra en 36.000 euros, sumando el principal de 30.000 euros y el recargo de 6.000 euros.

En cuanto a la sanción del Impuesto sobre Sociedades de 2021, al no estar prescrita por tener su última actuación en octubre de 2023, resulta transmisible a las sucesoras societarias por lo dispuesto en el artículo 40.1 LGT, que rompe aquí la regla aplicable a las personas físicas. La cuantía transmisible por esta sanción suma 12.000 euros, al integrar el principal de 10.000 euros y el recargo de 2.000 euros.

La suma de las obligaciones transmisibles de la sociedad liquidada asciende a una deuda global de 48.000 euros. Sin embargo, para determinar la cuantía exacta a exigir a cada una de las herederas, hay que aplicar el límite patrimonial de responsabilidad previsto en el mismo artículo 40.1 LGT. Dicha norma acota la responsabilidad solidaria de los socios, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que hayan percibido. Dado que el enunciado indica que cada una de las herederas ha percibido la cantidad de 25.000 euros en concepto de cuota de liquidación, este importe constituye el tope máximo de su responsabilidad individual.

En conclusión, a pesar de que la deuda societaria exigible ascienda a 48.000 euros y la responsabilidad tenga carácter solidario, la Administración Tributaria solo podrá exigir y embargar a Doña Celia un máximo legal de 25.000 euros, y a Doña María un máximo legal idéntico de 25.000 euros.

En la práctica, esta figura no implica la duplicidad de la deuda ni el enriquecimiento injusto de la Administración. El límite conjunto de recaudación seguirá siendo la deuda real de 48.000 euros. El carácter solidario de la obligación permite a la Hacienda Pública exigir a cada heredera hasta el límite máximo de su respectiva cuota (25.000 euros) para cubrir dicho pasivo global. De este modo, si la Administración llegase a embargar el tope legal íntegro a una de las herederas (25.000 euros), el importe exigible restante para la otra socia quedaría reducido a la deuda viva (23.000 euros), garantizando que el cobro total nunca exceda los 48.000 euros adeudados.

Finalmente, debe señalarse que los posibles desequilibrios patrimoniales que genere esta solidaridad frente a la Administración Tributaria —por ejemplo, si a una de las herederas se le exige su límite máximo de 25.000 euros por falta de solvencia de la otra— quedan al margen del ámbito fiscal, resolviéndose mediante el correspondiente derecho de repetición o reembolso en vía civil entre ambas socias (tal y como establece el artículo 1145 del Código Civil antes mencionado).

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

El artículo 40.1 LGT regula la sucesión de entidades liquidadas, transmitiendo las deudas a los socios de forma solidaria hasta el límite de la cuota de liquidación percibida. A diferencia de las personas físicas, esta norma establece expresamente que las sanciones de las sociedades sí se transmiten a los socios.

La deuda del Impuesto sobre el Valor Añadido de 2020 no es exigible por estar prescrita, ya que transcurrieron más de cuatro años desde su última actuación en marzo de 2021 hasta el fallecimiento. Su cuantía es de cero euros. La liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2021 no está prescrita y se transmite por importe de 36.000 euros, incluyendo su recargo. La sanción del Impuesto sobre Sociedades 2021 tampoco está prescrita y, por mandato expreso del artículo 40.1 de la LGT, se transmite íntegramente a las sucesoras por un importe de 12.000 euros.

La deuda global societaria asciende a 48.000 euros. Sin embargo, en virtud de la limitación de responsabilidad del artículo 40.1 LGT al valor de lo percibido en la liquidación, la cuantía máxima a exigir a cada heredera estará limitada a su propia cuota. Como cada una percibió 25.000 euros, la Administración solo podrá exigir un tope máximo de 25.000 euros a Doña Celia y de 25.000 euros a Doña María.

SUPUESTO 10

La empresa **TODO MALETINES S.L.**, importa **1.000 maletines portadocumentos** (clasificación arancelaria: **42021110**) procedentes de China. El valor de transacción es de **100 euros/unidad**. Arancel **3 por ciento**.

Los gastos en que incurre la empresa son:

- Seguro: **500 euros**.
- Servicios que le presta un intermediario: **100 euros**.
- Carga en origen y transporte hasta el puerto de Valencia: **1.000 euros**.
- Descarga en destino: **400 euros**.
- Transporte desde Valencia a Madrid: **300 euros**.

A su llegada al territorio aduanero de la Unión, dado que los maletines no van a ser objeto de venta inmediata, la empresa solicita su inclusión en el régimen de depósito aduanero, en un almacén temporal sito en Madrid.

Para todas sus formalidades aduaneras, actúa como representante indirecto la entidad **CUSTOMSLOG S.L.**

Tras el transcurso de tres meses, tiene lugar la venta de los maletines a unos grandes almacenes, por lo que se presenta la declaración aduanera de despacho a libre práctica. Sin embargo, se comprueba por la Aduana que **350 maletines** han desaparecido, sin que exista justificación documental de la merma, destrucción o traslado autorizado de los mismos.

PREGUNTA 28

¿Qué efectos tiene sobre el devengo de los derechos de importación y del IVA a la importación el régimen de depósito aduanero solicitado por la empresa?

¿Qué obligaciones recaen sobre el titular de la mercancía durante su permanencia en el depósito?

La normativa aplicable a la inclusión de mercancías en el régimen de depósito aduanero se rige por el Reglamento (UE) número 952/2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, en adelante CAU, y por la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante LIVA.

Respecto a los efectos sobre el devengo de los derechos de importación, el artículo 237 CAU establece que el régimen de depósito aduanero es un régimen especial de carácter suspensivo. Esto implica que la inclusión de mercancías no pertenecientes a la Unión en este régimen suspende de forma automática el nacimiento de la deuda aduanera y la exigibilidad de los derechos arancelarios, permitiendo que la mercancía se almacene en territorio aduanero sin liquidar los tributos de importación hasta que se le asigne un nuevo destino aduanero definitivo. En paralelo, y en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, los artículos 24 y 65 de la LIVA declaran de forma equivalente la suspensión del devengo del impuesto.

Mientras las mercancías permanezcan vinculadas a este régimen suspensivo en el almacén de Madrid, no se devengará el Impuesto sobre el Valor Añadido, posponiéndose su nacimiento y liquidación al momento en que la mercancía abandone dicho régimen para su despacho a libre práctica y consumo.

En cuanto a las obligaciones que recaen sobre el titular de la mercancía durante su permanencia en el depósito, se aplica lo dispuesto en el artículo 242 CAU. Este precepto determina que el titular del régimen, o el titular de la autorización, está obligado a garantizar que las mercancías bajo el régimen de depósito aduanero no se sustraigan en ningún momento a la vigilancia aduanera. Asimismo, recae sobre él la obligación de cumplir las obligaciones que se derivan del almacenamiento de las mercancías cubiertas por el régimen de depósito aduanero, y de observar las condiciones particulares que se hubieran fijado de forma expresa en la autorización concedida por la Aduana para la gestión de dichas instalaciones.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Conforme al artículo 237 CAU y a los artículos 24 y 65 LIVA, el régimen de depósito aduanero tiene carácter suspensivo. Su principal efecto es la paralización temporal y automática del devengo y de la exigibilidad tanto de los derechos de aduana de importación como del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, permaneciendo en suspenso hasta que la mercancía adquiera su destino aduanero definitivo mediante el despacho a libre práctica y consumo.

Sobre las obligaciones durante la permanencia en el depósito, el artículo 242 CAU exige al titular asegurar que las mercancías no sean sustraídas bajo ningún concepto a la vigilancia aduanera, cumplir estrictamente todas las obligaciones derivadas del almacenamiento y acatar las condiciones particulares establecidas en la autorización aduanera pertinente.

PREGUNTA 29

Determinación del valor en aduana de los maletines importados por TODO MALETINES S.L.

Cálculo de la deuda aduanera de importación correspondiente al despacho a libre práctica de la mercancía existente, así como el IVA a la importación. Breve referencia al momento y lugar del nacimiento de la deuda aduanera de importación y deudor.

La base jurídica para el cálculo del valor en aduana se encuentra en los artículos 70 a 72 del CAU, y para el cálculo del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, en el artículo 83 de la LIVA.

Iniciamos determinando el valor en aduana total de la importación de los 1.000 maletines. El artículo 70 CAU establece como método principal el valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado, que asciende a 100.000 euros. A este importe se le deben sumar los conceptos exigidos por el artículo 71 CAU que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio. Así, hay que incluir los 500 euros del seguro, los 100 euros del intermediario, asumiendo que no se trata de una comisión de compra exenta, los 1.000 euros del coste de carga y transporte principal hasta el primer lugar de introducción en el territorio aduanero de la Unión, que es el puerto de Valencia, y los 400 euros por la descarga en dicho destino.

Por el contrario, conforme al artículo 72 CAU, no se incluye en el valor en aduana el coste del transporte interior posterior a la introducción en el territorio de la Unión, por lo que los 300 euros del transporte desde Valencia hasta Madrid quedan excluidos.

Sumando todas estas partidas, el valor en aduana total de los 1.000 maletines asciende a 102.000 euros, resultando un valor en aduana unitario de 102 euros por maletín.

Para calcular la deuda aduanera de importación correspondiente al despacho a libre práctica de los 650 maletines efectivamente existentes, multiplicamos las 650 unidades por el valor en aduana unitario de 102 euros, obteniendo una base de 66.300 euros. Aplicando a esta cuantía el arancel del 3 por ciento, resulta una cuota de derechos de importación de 1.989 euros.

El momento y lugar del nacimiento de esta deuda aduanera, según dispone el artículo 77 del CAU, se produce en el instante en que la aduana acepta la declaración aduanera de despacho a libre práctica, situándose el lugar de nacimiento en el sitio donde se presenta dicha declaración, es decir, en Madrid.

En relación con el deudor, el artículo 77.3 del CAU señala que será el declarante. Al actuar la entidad CUSTOMSLOG S.L. mediante representación indirecta, presenta la declaración en nombre propio pero por cuenta de la empresa importadora. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84 CAU, tanto el representante indirecto como la persona por cuya cuenta se hace la declaración serán deudores solidarios ante la Hacienda Pública.

A continuación, calculamos el Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación de estos 650 maletines aplicando el artículo 83 LIVA. La base imponible del impuesto resultará de adicionar al valor en aduana de 66.300 euros, los derechos de aduana devengados por importe de 1.989 euros y los gastos accesorios producidos hasta el primer lugar de destino en el interior del territorio. El coste del transporte interior de Valencia a Madrid para el total de la partida era de 300 euros, por lo que la parte proporcional correspondiente a los 650 asciende a 195 euros. Sumando los 66.300 euros del valor en aduana, los 1.989 euros de arancel y los 195 euros del transporte interior, la base imponible del impuesto queda fijada en 68.484 euros.

Aplicando el tipo general del 21 por ciento, el Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación arroja una cuota de 14.381,64 euros.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

El valor en aduana parte del artículo 70 del CAU con un valor de transacción de 100.000 euros. Aplicando el artículo 71 del CAU, se suman el seguro de 500 euros, el intermediario de 100 euros, el transporte principal de 1.000 euros y la descarga en frontera de 400 euros. El artículo 72 excluye el transporte interior de 300 euros. El valor en aduana total es de 102.000 euros, fijando un valor unitario de 102 euros por maletín.

La deuda aduanera de los 650 maletines existentes parte de un valor en aduana de 66.300 euros. Aplicando el 3 por ciento de arancel, resulta una deuda de 1.989 euros. Según el artículo 77 del CAU, la deuda nace en el momento de aceptación de la declaración en aduana de despacho a libre práctica y en el lugar donde esta se presenta. Los deudores solidarios son la entidad importadora y el representante indirecto.

La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación se calcula según el artículo 83 de la LIVA. Se suman los 66.300 euros del valor en aduana, los 1.989 euros del arancel y los 195 euros proporcionales del transporte interior. Sobre esta base de 68.484 euros se aplica el 21 por ciento, resultando una cuota de Impuesto sobre el Valor Añadido de 14.381,64 euros.

PREGUNTA 30:

Desde el punto de vista aduanero, ¿qué consecuencias tiene la desaparición de los 350 maletines?

Determinar si se produce el nacimiento de la deuda aduanera de importación y, en ese caso, indicar el momento del mismo y el cálculo la deuda aduanera de importación, así como, el correspondiente al IVA a la importación, indicando quién sería el responsable del pago de la deuda aduanera teniendo en cuenta la actuación del representante indirecto CUSTOMSLOG S.L.

El tratamiento jurídico aduanero ante la desaparición injustificada de mercancías vinculadas a un régimen suspensivo está tipificado en el artículo 79 CAU.

Desde la perspectiva aduanera, la desaparición sin justificación documental de 350 maletines constituye un supuesto tipificado como sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera y un incumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de depósito aduanero. Como consecuencia directa e inmediata de este incumplimiento, el artículo 79 CAU determina que se produce el nacimiento de una deuda aduanera de importación. El momento exacto del nacimiento de esta deuda se retrotrae al instante en el que las mercancías fueron efectivamente sustraídas a la vigilancia aduanera o, en caso de imposibilidad para determinar dicho instante con precisión, se fijará en el momento en el que la autoridad aduanera constate dicha desaparición y el consiguiente incumplimiento.

Procedemos a calcular la deuda aduanera de importación derivada de esta infracción. Multiplicando los 350 maletines desaparecidos por el valor en aduana unitario previamente calculado de 102 euros, se obtiene una base de 35.700 euros. Aplicando a esta base el arancel del 3 por ciento, nace una deuda aduanera por derechos de importación de 1.071 euros.

A continuación, para hallar la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, determinamos su base imponible sumando el valor en aduana de 35.700 euros, la cuota del arancel de 1.071 euros, y la parte proporcional del transporte interior entre Valencia y Madrid correspondiente a estas 350 unidades, que asciende a 105 euros. Esta operación arroja una base imponible total de 36.876 euros, sobre la cual se aplica el tipo impositivo del 21 por ciento, resultando una cuota exigible del Impuesto sobre el Valor Añadido de 7.743,96 euros.

Finalmente, hay que determinar quién ostenta la condición de responsable y deudor del pago de esta deuda aduanera sobrevenida. El artículo 79.3 CAU establece que será deudor la persona a la que se le exigía el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la permanencia de la mercancía en el régimen de depósito, esto es, la empresa TODO MALETINES S.L. como titular del régimen.

A diferencia de lo que ocurría en el despacho a libre práctica ordinario regulado en el artículo 77 CAU, en este caso particular de incumplimiento, la figura del representante indirecto CUSTOMSLOG S.L. queda exonerada de responsabilidad solidaria. El representante aduanero solo podría ser considerado deudor solidario en este escenario si la Administración lograra probar que participó activamente en la sustracción de la mercancía, o que la adquirió y poseyó teniendo conocimiento de que había sido sustraída irregularmente a la vigilancia aduanera, circunstancias que el enunciado en ningún momento sugiere.

De esta forma, el único responsable del pago será la entidad importadora titular del depósito.

RESPUESTA ADAPTADA A LA DURACIÓN DEL EXAMEN

Según el artículo 79 CAU, la desaparición de los maletines supone una sustracción a la vigilancia aduanera que provoca el nacimiento automático de la deuda aduanera de importación por incumplimiento. El momento del nacimiento de la deuda se produce en el instante mismo de la sustracción, o subsidiariamente, en el momento en que la aduana constata la desaparición de las mercancías.

Para calcular la deuda aduanera de los 350 maletines desaparecidos, se multiplican por su valor unitario de 102 euros, obteniendo 35.700 euros. Aplicando el arancel del 3 por ciento, resulta una deuda por derechos de importación de 1.071 euros. Para calcular el Impuesto sobre el Valor Añadido, se suman los 35.700 euros de valor en aduana, los 1.071 euros de arancel y los 105 euros proporcionales del transporte interior, fijando una base de 36.876 euros. Aplicando el 21 por ciento, la cuota del impuesto asciende a 7.743,96 euros.

Acorde al artículo 79.3 CAU, el responsable único del pago de esta deuda es la empresa importadora TODO MALETINES S.L., por ser la obligada a garantizar la permanencia de los bienes en depósito. El representante indirecto CUSTOMSLOG S.L. no será deudor de esta cuota por incumplimiento, salvo que se probase que participó deliberadamente en la sustracción de la mercancía.