

SUPUESTO SOBRE RECARGOS

(Fecha de corrección 13 de junio de 2023)

Juan Eldelbar, es propietario de un restaurante que tributa en régimen general de IVA y estimación directa en IRPF. Tras la tramitación de un procedimiento de comprobación limitada se le ha practicado liquidación por el concepto de IRPF 2022 a ingresar por importe de 2.000 euros al haberse detectado que ha practicado la amortización de un vehículo sin que se considere afecto a la actividad. Esta liquidación se ha puesto a disposición del obligado en la DEHú el jueves 19 de septiembre de 2023, sin que se haya registrado el acceso a la notificación hasta el 2 de noviembre de 2023.

El contribuyente realiza el ingreso de la liquidación el 8 de noviembre de 2023. El 18 de noviembre se le notifica providencia de apremio en la que se le notifica el recargo de periodo ejecutivo precedente. Este recargo es ingresado el 7 de diciembre de 2023.

El asesor fiscal le explica a D. Juan que la Agencia Tributaria, cuando prospera una comprobación, suele comprobar los ejercicios anteriores no prescritos, motivo por el cual le sugiere la procedencia de regularizar las autoliquidaciones de los ejercicios 2019 a 2021 para evitar sanciones y recargos, dado que, en la comprobación que se ha finalizado, no se le ha impuesto a D. Juan sanción alguna.

D. Juan acepta el consejo y, en consecuencia, presenta e ingresa el 15 de diciembre de 2023, las siguientes autoliquidaciones:

- Autoliquidación de IRPF 2019, con resultado a ingresar de 1.500 euros, al eliminarse la deducción de la amortización.
- Autoliquidación de IRPF 2020, con resultado a ingresar de 1.600 euros, en la que se elimina la deducción de la amortización comprobada y se incluye una factura de venta que “se había olvidado”.
- Autoliquidación de IRPF 2021, con resultado a ingresar de 2.500 euros, en la que regulariza además de la amortización anterior, la aplicación de una deducción indebida de la cuota. Tenga en cuenta el opositor que en esos 2.500 se incluye la regularización de la cuota a devolver declarada por importe de 800 euros, cuyo importe se obtuvo el 6 de diciembre de 2022.

Del mismo modo, el asesor presenta solicitud de fraccionamiento, en la misma fecha, en nombre de D. Juan, todas las autoliquidaciones de IVA de los ejercicios 2019 a 2022. Teniendo en cuenta que el importe del fraccionamiento es de 36.000 euros, solicita que se conceda un fraccionamiento a razón de 3.000 euros mensuales, a pagar a partir del 20 de enero de 2024.

El hijo de D. Juan, Luis ha recibido el 15 de octubre de 2023 la notificación de una liquidación practicada por la Administración ante la falta de presentación del IRPF 2022. Luis presenta el 22 de noviembre de 2023 una solicitud de aplazamiento de la deuda.

CUESTIONES RELACIONADAS CON EL ENUNCIADO.**Apartado 1**

Teniendo en cuenta que D. Juan, de forma voluntaria, se encuentra obligado a relacionarse de forma electrónica con la Administración, indique en qué fecha se considera notificada la liquidación practicada en concepto de IRPF del ejercicio 2022. Señale asimismo los plazos de ingreso de la liquidación y el de recurso contra la liquidación.

Artículo 43. Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.

1. Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo.

A los efectos previstos en este artículo, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

2. Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

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

Artículo 30. Cómputo de plazos.

1. Salvo que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea se disponga otro cómputo, cuando los plazos se señalen por horas, se entiende que éstas son hábiles. Son hábiles todas las horas del día que formen parte de un día hábil.

Los plazos expresados por horas se contarán de hora en hora y de minuto en minuto desde la hora y minuto en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate y no podrán tener una duración superior a veinticuatro horas, en cuyo caso se expresarán en días.

2. Siempre que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos.

Cuando los plazos se hayan señalado por días naturales por declararlo así una ley o por el Derecho de la Unión Europea, se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones.

3. Los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo.

4. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.

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

Contestación propuesta

Dado que D. Juan se encuentra obligado a relacionarse de forma electrónica con la Administración, la notificación se entenderá realizada por rechazo una vez transcurrido el plazo de diez días naturales desde la puesta a disposición en la DEHú, al amparo de lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 39/2015 del PAC. Dado que la puesta a disposición se hace el 19 de septiembre, el plazo para acceder a la notificación se extenderá hasta el 29 de septiembre, por lo que el 30 de septiembre de 2023 se entenderá notificada.

El plazo de pago en periodo voluntario, de acuerdo con el artículo 62.2 LGT al haberse notificado entre el día 16 y el último día del mes, alcanzará hasta el 5 de noviembre de 2023 o día siguiente hábil si aquel fuera inhábil.

El plazo de un mes para recurrir establecido por el artículo 223 LGT se comenzará a contar a partir del día siguiente a la notificación y finalizará en el mismo ordinal en que fue notificado por lo que alcanzará hasta el 30 de octubre de 2023 o día siguiente hábil si aquel fuera inhábil.

Apartado 2

Indique, de forma razonada cuales habrán sido las consecuencias derivadas de la falta de ingreso en voluntaria de la deuda de IRPF 2022.

Contestación propuesta

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 161 LGT se iniciará el periodo el período ejecutivo, en el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.

En consecuencia, se iniciará el periodo ejecutivo el 6 de noviembre de 2023 y, a tenor de lo dispuesto en el artículo 161.4 LGT determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

En fecha 8 de noviembre de 2023 el contribuyente realiza el ingreso del total de la deuda antes de que se le notifique la providencia de apremio por lo que procederá aplicarse el recargo ejecutivo del 5% establecido en el artículo 28 de la LGT.

Este recargo se deberá hacer efectivo mediante la carta de pago que se adjunte a la providencia de apremio, y si esta providencia no lo recoge debería acudir a una oficina de la AEAT para solicitar la carta de pago. El plazo de ingreso, será el establecido en el artículo 62.5 ya que la deuda se encuentra en periodo ejecutivo. Este plazo, al notificarse el 18 de noviembre la providencia, acabará el 5 de diciembre, por lo que al realizarse el ingreso después del plazo procederá liquidar intereses por esos días desde el fin del plazo del 62.5 LGT.

Apartado 3

Razone jurídicamente si es correcto o no el consejo del asesor fiscal.

Contestación propuesta

La sugerencia del asesor es totalmente correcta ya que, respetando los requisitos exigidos en el artículo 27.2 LGT no procederá la aplicación del régimen de recargos.

Este artículo establece que no se exigirán los recargos si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
- b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.
- c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

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

Apartado 4

Señale las prestaciones accesorias que se derivarán de la presentación de la autoliquidación de la autoliquidación de IRPF 2019.

Contestación propuesta

Esta autoliquidación se presenta en el plazo de seis meses desde la notificación la liquidación del ejercicio 2022 por lo que procederá la excepción del artículo 27.4 LGT siendo de aplicación en consecuencia la aplicación de los intereses de demora entre el 1 de julio de 2020, día siguiente al fin del plazo de presentación de la Renta de 2019 hasta el 15 de diciembre de 2023.

Así el, artículo 26. 2 b) de la LGT establece que se exigirá el interés de demora al no proceder el régimen de recargos.

Este interés de demora será del 3,75% desde el 1 de julio de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2022 y del 4,0625 desde el 1 de enero de 2023.

Apartado 5

Señale las prestaciones accesorias que se derivarán de la presentación de la autoliquidación de la autoliquidación de IRPF 2020.

Contestación propuesta

La presentación de esta autoliquidación no se encuentra amparada por lo dispuesto en el artículo 27.2 del la LGT ya que no se regulariza un hecho idéntico al liquidado. En consecuencia procederá aplicar el régimen de recargos.

Teniendo en cuenta que el retraso alcanza desde el 1 de julio de 2021 hasta el 15 de diciembre de 2023 procederá aplicación del recargo del 15% del importe ingresado más intereses de demora desde el 1 de julio de 2022 hasta el 15 de diciembre de 2023.

Teniendo en cuenta que se realiza la presentación e ingreso de la autoliquidación de forma simultánea, procederá una reducción del 25% al amparo del artículo 27.5 LGT supeditado al ingreso del propio recargo reducido.

Apartado 6

Señale las prestaciones accesorias que se derivarán de la presentación de la autoliquidación de la autoliquidación de IRPF 2021.

Contestación propuesta

De acuerdo con los datos del enunciado el ingreso que se debió realizar en el plazo de reglamentario ascendería a 1.700 euros por lo que procederá un recargo del 15 % sobre ese importe más intereses de demora entre el 1 de julio de 2022 y el 15 de diciembre de 2023.

Respecto a la regularización de la devolución indebidamente obtenida el retraso se contará, a efectos de determinar el recargo aplicable, desde la fecha de obtención de la devolución, 6 de diciembre de 2022 hasta el 15 de diciembre de 2023. Al superar el retraso los 12 meses, procederá un recargo del 15% más intereses desde el 6 de diciembre de 2023 hasta el 15 de diciembre de 2023.

Teniendo en cuenta que se realiza la presentación e ingreso de la autoliquidación de forma simultánea, procederá una reducción del 25% al amparo del artículo 27.5 LGT supeditado al ingreso del propio recargo reducido.

Apartado 7

Razone jurídicamente si es posible o no presentar el aplazamiento de IVA, a la vista de lo dispuesto en el artículo 65 de la LGT.

2.3. La herramienta informática de actuaciones administrativas automatizadas, en aras de la eficiencia del procedimiento, no realizará requerimientos para que se acredite la transitoriedad de las dificultades de tesorería ni la falta de ingreso de los tributos repercutidos. Se presumirán acreditadas ambas circunstancias con la formulación de la solicitud.

Contestación propuesta

El artículo 65 LGT establece la inaplazabilidad de las deudas derivadas de impuestos que deban repercutirse; Sin embargo esta inaplazabilidad no es absoluta. En este sentido establece el artículo 65 f) LGT que no se podrán aplazar las deudas derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos **salvo que se justifique** debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

En este sentido, debería justificarse ese extremo en la solicitud y si no se hiciera así debería practicarse un requerimiento para que se subsane esa deficiencia en el plazo de 10 días.

La instrucción 2/2023 de la directora del departamento de Recaudación, con la finalidad de evitar un elevado número de requerimientos establece en su apartado QUINTA.2.3 que se presumirá acreditado la falta de cobro de las cuotas repercutidas cuando el importe de la deuda sea inferior a 50.000 €.

Apartado 8

Indique el importe a garantizar en el aplazamiento de IVA presentado.

Del mismo modo, el asesor presenta solicitud de fraccionamiento, en la misma fecha, en nombre de D. Juan, todas las autoliquidaciones de IVA de los ejercicios 2019 a 2022. Teniendo en cuenta que el importe del fraccionamiento es de 36.000 euros, solicita que se conceda un fraccionamiento a razón de 3.000 euros mensuales, a pagar a partir del 20 de enero de 2024.

Contestación propuesta

En primer lugar hemos de indicar que la solicitud de fraccionamiento se presenta en periodo voluntario de ingreso, tal y como dispone el artículo 161 de la LGT al presentarse la solicitud junto a las autoliquidaciones, lo que impedirá el inicio del periodo ejecutivo.

La Orden 311/2023 de 28 de marzo establece que hasta 50.000 € no será necesaria la aportación de garantías para obtener la concesión de los aplazamientos o fraccionamientos en la Agencia Tributaria.

No obstante, si el obligado tributario deseara garantizar la deuda con aval bancario, con la finalidad de que le sea de aplicación el interés legal en lugar del interés de demora, el importe de la garantía debería cubrir, según el artículo 48 del RGR, el importe de la deuda en periodo voluntario, de los intereses de demora que genere el aplazamiento y un 25 por ciento de la suma de ambas partidas.

Apartado 9

Teniendo en cuenta que en la fracción correspondiente al 20 de mayo de 2024 se ingresa el importe de la autoliquidación el 3T/2020, cuantifique los intereses que corresponderían a esa fracción. (Haga abstracción de la existencia de otras deudas incluidas en la solicitud)

Parece que es un pregunta fácil (y lo es), pero es una pregunta trampa. Los intereses irán desde el momento en que se presenta (15 de diciembre) hasta que se realiza el ingreso. Pero muchos opositores caerán en el error de calcular los intereses desde el 21 de octubre de 2020, fecha en que se presentaría el 3T/2020 de IVA.

Contestación propuesta

Los intereses cubrirán el plazo entre que se realiza la presentación, al ser extemporánea y abarcarán hasta el 20 de mayo de 2024, fecha en que se lleva a cabo el ingreso.

El interés que se aplicará es el de demora ya que no se aporta la garantía consistente en aval bancario o seguro de caución, necesaria para que fuera de aplicación el interés legal.

Apartado 10

Señale la posibilidad de aplazamiento de la deuda del hijo de D. Luis.

El hijo de D. Juan, Luis ha recibido el 15 de octubre de 2023 la notificación de una liquidación practicada por la Administración ante la falta de presentación del IRPF 2022. Luis presenta el 22 de noviembre de 2023 una solicitud de aplazamiento de la deuda.

Contestación propuesta

De acuerdo con el artículo 65 LGT, las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

En este sentido no existe ningún impedimento, que se ponga de manifiesto en el enunciado, para que se solicite y conceda el aplazamiento solicitado siempre y cuando se respeten los requisitos establecidos reglamentariamente, aunque la deuda se encuentre en periodo ejecutivo en el momento de la solicitud.

De acuerdo con los datos del enunciado, el plazo en voluntaria finaliza el 20 de noviembre de 2022 por lo que la presentación se ha realizado en periodo ejecutivo, pero entendemos que ante de que se notifique la providencia de apremio.

La instrucción 2/2023 de la directora del Departamento de Recaudación establece en su Instrucción TERCERA que, si la deuda se encontrase en periodo ejecutivo, se procederá a continuar el procedimiento, y a la tramitación de ambas solicitudes de acuerdo con la normativa vigente, teniendo en cuenta que **en ningún caso podrá dictarse ni notificarse providencia de apremio** en tanto no se resuelvan las solicitudes de suspensión y de aplazamiento o fraccionamiento de pago.