



SUPUESTO PRÁCTICO GESTIÓN AVANZADO.

SUPUESTO 1.

Doña María reside en el domicilio de sus padres en Madrid y trabaja como asalariada de una empresa. Se casó el 20 de octubre de 2016 con don Juan Manuel, fijando su residencia habitual desde esa fecha en la localidad de Móstoles. No obstante, doña María hasta el momento actual no ha declarado el cambio del domicilio social.

Doña María recibió una notificación de inicio de un procedimiento de verificación de datos en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2015. En concreto, se trataba de verificar determinados datos relativos a la autoliquidación de ese impuesto. El 15 de noviembre de 2016 se notificó a doña María una liquidación por importe de 5.200€ por unas ganancias de patrimonio que se pusieron de manifiesto en la comprobación correspondiente a la autoliquidación presentada en plazo del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2014. En este procedimiento actuó como representante de doña María un asesor fiscal, pero no se acreditó la representación en el procedimiento de comprobación. Posteriormente doña María impugnó la liquidación.

SE PIDE:

- A) ¿Podrá o deberá declarar doña María el cambio de domicilio fiscal al presentar su autoliquidación por el IRPF? ¿Hasta qué fecha declarará correctamente el cambio del domicilio fiscal y qué modelo utilizará?**

Artículo 48 LGT. Cambio de domicilio. Establece la obligación que tiene todo obligado tributario de comunicar el cambio de domicilio fiscal en el plazo de 3 meses desde la fecha en que se produzca dicho cambio. No obstante, se establece como excepción la obligación que tiene todo obligado tributario de comunicar dicho cambio de domicilio en la correspondiente autoliquidación por IRPF si antes del transcurso del plazo de 3 meses, finaliza el plazo máximo para la presentación de la declaración por IRPF, en cuyo caso, el cambio de domicilio fiscal deberá comunicarse con ocasión de la presentación de la misma.

En este caso, el cambio de domicilio tiene lugar el 20-10-2016, momento en el que María contrae matrimonio y cambia de residencia habitual. Dado que el plazo para presentar el IRPF correspondiente al año 2016 finaliza el 30-06-2017, debería comunicar dicho cambio en el plazo máximo de 3 meses desde que se produce, es decir, hasta el 20-01-2017.

Tal y como se desprende del supuesto, María a fecha 15-11-2016 no ha comunicado todavía el cambio de domicilio fiscal por lo que deberá hacerlo, en todo caso y para que se haga de forma correcta, antes del 20-01-2017 mediante el correspondiente modelo de declaración censal de acuerdo con el art. 48 LGT, en concreto, el modelo 030.

- B) En caso de que María cumpla correctamente con su deber de comunicar el cambio del domicilio fiscal, ¿qué efectos tiene dicho cambio? ¿y si se comunicara durante la tramitación del procedimiento de verificación de datos?**



En primer lugar, el cambio del domicilio fiscal se produce desde el momento en que el obligado tributario comunica ese cambio de domicilio fiscal. Una vez producido el cambio, éste será el nuevo domicilio en el que deberán practicarse las notificaciones y así mismo, el órgano competente para las futuras comprobaciones que pudieran realizarse (tanto de ejercicios futuros como pasados) será el del nuevo domicilio.

Sin embargo, la propia norma prevé una excepción. En el caso de que a María comunique el cambio del domicilio una vez iniciado y durante la tramitación de un procedimiento de verificación de datos, el RGGI señala que en estos casos el cambio del domicilio producirá sus efectos en el plazo de UN MES desde la fecha de presentación de la solicitud del cambio del domicilio fiscal. Por tanto, desde la presentación de la solicitud y durante un mes, el órgano competente para la tramitación del procedimiento será el correspondiente al domicilio inicial.

Transcurrido el plazo de un mes (por tratarse de un procedimiento gestor), el órgano competente para la tramitación del procedimiento será el correspondiente al nuevo domicilio al que se le deberá remitir toda la documentación correspondiente. Existe, no obstante, la posibilidad de que el órgano competente de acuerdo con el domicilio inicial durante el plazo de 1 mes finalice el procedimiento mediante la correspondiente liquidación.

Por último, se prevé una excepción adicional. Si antes de que transcurra el plazo de UN MES, el órgano que está tramitando el procedimiento tiene dudas sobre la veracidad del nuevo domicilio y decide iniciar un procedimiento para comprobar el domicilio fiscal, el órgano competente para tramitar el procedimiento de verificación de datos será el correspondiente al domicilio inicial hasta que tenga lugar la finalización del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

¡OJO! RECORDAR. Si el procedimiento que se está tramitando es un procedimiento inspector o de responsabilidad tributaria, lo señalado anteriormente no será de aplicación siendo competente, en todo caso, el órgano correspondiente al domicilio inicial.

C) ¿Se puede utilizar un procedimiento de verificación de datos para comprobar el IRPF del año 2015 de doña María? ¿Hasta cuándo podría la AT iniciar este procedimiento sin que se extinga la obligación tributaria?

En primer lugar, el artículo 131 LGT regula los supuestos en que cabe iniciar un procedimiento de verificación de datos, siendo estos los siguientes:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.



En este caso, dado que se quieren comprobar ciertos datos contenidos en la autoliquidación presentada por doña María, sería correcto el inicio del procedimiento de verificación de datos.

En cuanto al momento en que la AT podría iniciar el procedimiento para el IRPF 2015, para su resolución es necesario analizar la prescripción del IRPF 2015. De acuerdo con el ART 66 LGT, prescribirá en el plazo de 4 años el derecho de la AT a determinar la deuda tributaria. Por tanto, la obligación tributaria tiene un plazo de prescripción de 4 años.

De acuerdo con el ART 67 LGT, dicho plazo se computa desde el día siguiente al fin del plazo máximo para la presentación de la autoliquidación, es decir, desde el 01-07-2016. Por tanto, la obligación tributaria se extinguiría por prescripción el 30-06-2020. Pasada esa fecha la AT no podría iniciar un procedimiento gestor o inspector para comprobar el IRPF 2015 ya que, de acuerdo con el art. 70 LGT, la prescripción ganada extingue la deuda tributaria. Por tanto, el 01-07-2020, el IRPF 2015 estaría prescrito siempre y cuando no se hayan dado ninguno de los supuestos que interrumpen la prescripción previstos en el art. 68 LGT.

D) ¿Podría la AT haber iniciado el procedimiento de verificación de datos si doña María no hubiera presentado la autoliquidación por IRPF 2015?

NO. De acuerdo con el artículo 131 LGT, el procedimiento de verificación de datos tiene por finalidad comprobar las posibles discrepancias que se deriven de la autoliquidación presentada por el OT por lo que en ausencia de la misma no cabría iniciar este procedimiento debiendo iniciarse un procedimiento gestor diferente.

E) En relación con la comprobación correspondiente al ejercicio 2014, ¿cómo debería haberse acreditado la representación en dicho procedimiento?

La representación voluntaria se regula en el art. 46 LGT que prevé la posibilidad que tienen los OT de actuar en sus relaciones con la AT por medio de un representante. En todo caso, el apartado 2 establece que para las actuaciones propias de los procedimientos regulados en el Título III (como es el caso de los procedimientos gestores), la representación debe acreditarse por cualquier medio válido en Derechos.

Por tanto, la representación debe acreditarse por los medios previstos en el art. 111 RGGI, entre los que se recogen, entre otros, cuando conste en un registro, por el documento normalizado de representación, por documento privado notarial...

F) Doña María recurre la liquidación por falta de representación, pero, ¿se podrían entender ratificadas las actuaciones realizadas por la AT con el representante?

El artículo 112 RGGI establece que se entenderán ratificadas las actuaciones del representante en caso de falta o insuficiencia del poder de representación en los siguientes supuestos:

a) Cuando el obligado tributario impugne los actos dictados en el procedimiento en que aquel hubiera intervenido sin alegar esta circunstancia.



Por tanto, si doña María con ocasión del recurso interpuesto contra la liquidación no alega expresamente la falta de representación se entenderían ratificadas las actuaciones, en caso contrario no.

SUPUESTO 2.

Un contribuyente de IRPF, pensionista, presentó el primer día del plazo, el 03-04-2018 su autoliquidación por IRPF 2017 solicitando una devolución de 225€. Se limitó a confirmar su borrador tal y como le había llegado ya que un amigo suyo que conoce a un Inspector de Hacienda le dijo que “si no tocas le borrador te devuelven antes”. Efectivamente, una semana después la AT le abona por transferencia bancaria el importe de la devolución solicitada.

Sin embargo, tras una conversación entre amigos se ha dado cuenta de que no se ha aplicado una deducción por donativos que le correspondía y que no constaba en su borrador. Preocupado, decide acudir a la AT y tras solicitar cita previa es atendido el 20 de abril para preguntar qué puede hacer para no perder ese derecho.

Determinar las consecuencias tributarias suponiendo que después de salir de la AT opta por:

- A) El contribuyente presenta el escrito el 22 de abril solicitando que se le aplique la deducción.**

De acuerdo con el art. 120.3 LGT cuando un OT considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier forma sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de la misma mediante el procedimiento previsto reglamentariamente.

El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se regula en los arts. 126 al 130 RGGI. En este caso, estamos ante una rectificación y NO una autoliquidación complementaria porque el perjuicio es para el OT ya que de haberse aplicado la deducción desde un primer momento el importe a devolver hubiera sido mayor.

La solicitud de rectificación tan solo puede presentarse una vez presentada la autoliquidación y antes de que la AT hubiera dictado liquidación definitiva o bien haya prescrito el derecho a obtener la devolución. En este caso, se dan todas las circunstancias que le habilitan a presentar la misma.

El plazo máximo para notificar la resolución será de 6 meses desde la presentación de la solicitud, es decir, hasta el 22-10-2018. Transcurrido el mismo sin que se le haya notificado la resolución por parte de la AT, la solicitud se entenderá desestimada por silencio administrativo por lo que el OT podrá interponer el recurso o REA que considere pertinente.

- B) El contribuyente presenta una nueva declaración el 21 de abril incluyendo la deducción.**

En este caso, se trataría de una devolución derivada de la normativa del tributo prevista en el art. 31 LGT. A su vez, la presentación de la nueva declaración daría lugar al inicio del



procedimiento de devolución regulado en los arts. 124-127 LGT, teniendo un plazo máximo de resolución de 6 meses.

Ahora bien, el plazo que tiene la AT para efectuar el pago de la devolución sin abono de intereses de demora, de acuerdo con el art. 31.2 LGT es de 6 meses y se computa desde el día siguiente al fin del plazo para la presentación de la declaración por IRPF 2017.

Por tanto, existen dos plazos diferentes.

1. Plazo máximo para finalizar el procedimiento de devolución es de 6 meses y va desde la presentación de la nueva declaración (21-04-2018) hasta el fin (21-10-2018).
2. Plazo máximo para efectuar el pago de la devolución sin intereses de demora: 01-07-2018 hasta el 30-01-2019.

SUPUESTO 3.

La AT detecta que un contribuyente, funcionario de profesión, ha presentado declaración por IRPF 2013 con unos ingresos inferiores a los percibidos según consta en la base de datos de la propia AT. La discrepancia supone una diferencia de 5.000€ a ingresar, por lo que se inicia un procedimiento de comprobación limitada el 15.06.2018, mediante un requerimiento para que se aporte la documentación correspondiente a los ingresos detectados.

El contribuyente, en lugar de atender el requerimiento presenta una declaración por IRPF 2013 el 25-06-2018, ingresando 1.000€.

Transcurridos 5 meses desde la presentación, el actuario retoma la tramitación del expediente dictando propuesta de liquidación sin justificar por escrito dilación alguna, ya que es obvio que se ha producido una desatención al requerimiento, dilación que viene prevista expresamente en la normativa tributaria.

Transcurrido el plazo para presentar alegaciones se dicta y notifica la liquidación provisional por 4.000€ el 01.03.2019, ya que el actuario entiende que, al presentar la declaración complementaria, el contribuyente dejó de ingresar ciertas cantidades.

- A) Indique si hay caducidad de las actuaciones de comprobación y la naturaleza del ingreso realizado por el contribuyente. ¿Cuáles son los efectos derivados del inicio del procedimiento de comprobación limitada? ¿Se ha producido dilación en el procedimiento?**

Se inicia un procedimiento de comprobación limitada por parte de la AT en fecha 15.06.2018 para comprobar el IRPF del año 2013. El procedimiento se regula en los arts. 136-140 LGT. En plazo de prescripción del IRPF 2013 se computa, de acuerdo con el art. 67 LGT, desde el 01.07.2014 y va hasta el 30.06.2018.

Por tanto, dado que el procedimiento se inicia en fecha 15.06.2018, está correctamente iniciado ya que no ha prescrito la obligación tributaria. Uno de los principales efectos que se derivan del inicio del procedimiento es que se interrumpe el plazo de prescripción, de acuerdo con el art.



67 LGT por lo que el nuevo plazo de prescripción del IRPF 2013 sería desde el 15.06.2018 hasta el 15.06.2022 (a priori).

El plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación limitada es de 6 meses. Por tanto, se inicia el 15.06.2018 y debería finalizar, como tarde, el 15.12.2018.

Por otra parte, el contribuyente presenta el 25.06.2018 una autoliquidación complementaria para el IRPF 2013. De acuerdo con el art. 87.5 RGGI las autoliquidaciones presentadas en el curso de un procedimiento no darán lugar al inicio de un procedimiento de devolución ni producirán los efectos del artículo 27 LGT. Los ingresos realizados tendrán el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación que, en su caso, se practique. Por tanto, esos 1.000€ son ingresos a cuenta de la liquidación futura y la AT podrá hacer uso de la información contenida en la autoliquidación complementaria.

En cuanto a la posible dilación en el procedimiento por causa no imputable a la AT, se regula en el art. 104 RGGI. Entre éstas, se recoge como dilación el retraso por parte del OT en la atención a un requerimiento de información y se computa desde el día siguiente al fin del plazo y hasta la fecha en que se atiende el requerimiento. Sin embargo, en este caso, el OT no atiende al requerimiento ya que se limita a presentar la autoliquidación. Por tanto, al no atender nunca el requerimiento NO se contempla que haya una dilación en el procedimiento que diera lugar a la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento. Esto implica que el procedimiento mantiene su plazo inicial.

El procedimiento finaliza con la notificación de la liquidación provisional que tiene lugar en fecha 01.03.2019. Dado que el procedimiento mantiene su plazo inicial y el plazo máximo de resolución es hasta el 15.12.2018, a fecha 01.03.2019, el procedimiento esta fuera de plazo.

Esto implica que se produzca la CADUCIDAD del procedimiento, de acuerdo con el art. 139 LGT que se remite a lo dispuesto en el art. 104 LGT que señala que, en los procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables, el transcurso del plazo máximo sin notificar la resolución producirá la caducidad del mismo.

Uno de las principales consecuencias que se derivan de la caducidad es que, las actuaciones realizadas NO interrumpen el plazo de prescripción para el IRPF 2013. Además, las actuaciones realizadas NO tendrán la consideración de requerimiento previo de la AT.

Por tanto, respecto de la autoliquidación presentada por el OT en fecha 25.06.2018 al no haber requerimiento previo, daría lugar a la exigencia de los recargos por declaración extemporánea previstos en el art. 27 LGT respecto de los 1.000€ a ingresar. El importe del recargo es del 15% al haber transcurrido más de 12 meses desde el fin del plazo para presentar la declaración (finalizada el 30.06.2014) y se devengarán intereses de demora desde el fin del plazo de los 12 meses (desde el 30.06.2015) y hasta la fecha de ingreso (25.06.2018).

Por último, dado que al tiempo de presentar la autoliquidación efectúa el pago del importe resultante, esto da lugar a la aplicación de la reducción del recargo en un 25% prevista en el art. 27.5 LGT.



B) ¿Podría la AT iniciar un procedimiento inspector más tarde respecto del IRPF 2013? Y, ¿en caso de que la autoliquidación complementaria se hubiera presentado el 05.07.2018?

En este caso, la AT si podría iniciar un procedimiento inspector respecto del IRPF 2013 ya que, aunque el procedimiento de comprobación limitada termine por caducidad, la presentación por parte del OT de la autoliquidación complementaria correspondiente al IRPF 2013 en fecha 25.06.2018 (antes del fin del plazo inicial de prescripción), interrumpe el plazo de prescripción de acuerdo con el art. 67 LGT ya que es una actuación del OT tendente al reconocimiento de la deuda tributaria.

Por tanto, el IRPF 2013 tendría un nuevo plazo de prescripción: 25.06.2018 al 25.06.2022. Hasta el 25.06.2022 la AT podría iniciar un nuevo procedimiento.

En caso de que la complementaria se hubiera presentado el 05.07.2018, la AT NO podría iniciar ningún procedimiento con posterioridad ya que, al producirse la caducidad del procedimiento de comprobación limitada, éste no habría interrumpido el plazo de prescripción por lo que, a fecha 30.06.2018, el IRPF 2013 sería una obligación tributaria PRESCRITA por lo que la presentación del OT no procedería y sería irrelevante. La prescripción extingue la deuda tributaria por lo que la AT no podría realizar ninguna comprobación.