



UGR

Universidad
de Granada

TRABAJO FIN DE GRADO

“RESOLUCIÓN DE SUPUESTOS PRÁCTICOS”

GRADO EN DERECHO

DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TUTORA

D^a María García Caracuel

AUTORA

Laura López Mochón



Curso 2022-2023

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1. RESUMEN.....	3
2. PALABRAS CLAVE.....	4
3. ENCARGO N°1.....	5
3.1 ¿Es posible considerar que el Sr.Martínez es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones?.....	6
3.2 Revocación de la liquidación	7
3.3 Aspectos materiales y formales de la revocación	8
4. ENCARGO N°2.....	9
4.1 Juicio jurídico ante la actuación de la Administración	10
4.2 Principios para avalar el quehacer liquidatorio de la Administración	11
5. ENCARGO N°3.....	12
5.1 Autoliquidación IRPF.....	13
5.2 Informe sobre la tributación del trabajo realizado en el extranjero.....	22
6. CONCLUSIONES FINALES.....	25
7. BIBLIOGRAFÍA.....	26

1. RESUMEN

A lo largo del presente trabajo he abordado diferentes temas mediante la realización de tres encargos, que están compuestos por diferentes cuestiones.

En el primer encargo se se presenta el caso ante la Agencia Tributaria la escritura de entrega de legado correspondiente al fallecimiento de la Sra. Natvig, junto con la autoliquidación del impuesto. En el testamento, la Sra. Natvig designó al bufete Svensson Nokleby ANS como albacea y les otorgó poderes para disponer de la herencia. El albacea vendió unos inmuebles sin especificar el destino de las ganancias. Se emitió una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) al albacea, que se hizo firme tras no presentar recursos. Se solicitó la nulidad de la liquidación, pero fue rechazada. El albacea solicitó iniciar un procedimiento de revocación de la liquidación, alegando que no era sujeto pasivo del impuesto.

En el segundo encargo el eje del problema es que la Sra. Maroto ha recibido una notificación de liquidación por parte del Ayuntamiento de Olmiruela, exigiéndole el pago de 2.000 euros por la utilización de un bien de dominio público. En su escrito de interposición, argumenta que la liquidación es improcedente debido a que la autorización de uso fue concedida según la Ordenanza Fiscal vigente en el año 2021, la cual no contemplaba la tarifa por la utilización de la explanada en forma separada. Además, sostiene que si el Ayuntamiento consideraba que la renuncia al uso autorizado generaba la tasa, esto se debía a que entendía que la autorización era el momento de devengo de la misma, y no el uso efectivo del espacio.

En el tercer encargo se requiere practicar una autoliquidación IRPF de una tributación individual y conjunta. Además de emitir un informe justificado sobre sobre la tributación en España de los rendimientos correspondientes al trabajo realizado en el extranjero y sobre la forma de declarar los atrasos cobrados.

A modo de resumen considero que sobre todo he trabajado el ámbito competencial de los sujetos pasivos, la revocación y por último la autoliquidación por IRPF.

SUMMARY

Throughout this work I have addressed different topics by carrying out three assignments, which are made up of different questions.

In the first order, the case is presented before the Tax Agency, the deed of delivery of the legacy corresponding to the death of Mrs. Natvig, together with the self-assessment of the tax. In her will, Ms. Natvig appointed the law firm Svensson Nokleby ANS as executor and granted them powers to dispose of the estate. The executor sold some properties without specifying the destination of the profits. A settlement of the Inheritance and Donations Tax (ISD) was issued to the executor, which became final after not filing appeals. The annulment of the liquidation was requested, but it was rejected. The executor requested to initiate a procedure for the revocation of the liquidation, alleging that he was not a taxpayer of the tax.

In the second order, the axis of the problem is that Mrs. Maroto has received a notification of liquidation from the Olmiruela City Council, demanding the payment of 2,000 euros for the use of a public domain asset. In her filing, she argues that the liquidation is inadmissible because the authorization for use was granted according to the Fiscal Ordinance in force in 2021, which did not contemplate the fee for the use of the esplanade separately. In addition, she maintains that if the City Council considered that the waiver of the authorized use generated the fee, this was due to the fact that it understood that the authorization was the moment of its accrual, and not the effective use of the space.

In the third order, it is required to practice an IRPF self-assessment of an individual and joint taxation. In addition to issuing a justified report on the taxation in Spain of the income corresponding to the work carried out abroad and on the way to declare the arrears collected.

As a summary, I consider that above all I have worked on the area of competence of taxpayers, revocation and finally self-assessment for personal income tax.

2. PALABRAS CLAVE

AEAT: Agencia Estatal de la Administración Tributaria (*State Tax Administration Agency*)

CDC: Consejo de Defensa del Contribuyente (*Taxpayer defense council*)

Infracción tributaria (*Tax breach*)

Derecho sancionador tributario (*Tax penalties law*)

Ordenamiento jurídico tributario (*Tax legislation*)

Expediente sancionador (*Sanctions proceeding*)

Recurso de reposición (*Appeal for reconsideration*)

Tasa (*Fee*)

Exacción de una tasa (*Levy of a fee*)

Autoliquidación (*Self-assessment*)

Rendimiento del trabajo (*Work efficiency*)

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (*Personal income Tax*)

IBI: Impuesto sobre bienes inmuebles (*Property tax*)

ISyD: Impuesto sobre sucesiones y donaciones (*Inheritance and gift tax*) IVA:

Impuesto sobre el valor añadido (*Value added Tax*)

3. ENCARGO N°1

El 16 de junio de 2016 fue presentada ante la Agencia Tributaria la escritura de entrega de legado correspondiente al fallecimiento de la Sra. Natvig, junto con la autoliquidación del impuesto.

La Sra. Natvig designó al bufete Svensson Nokleby ANS, representado por el Sr. Martínez, como albacea en su testamento firmado en Noruega en septiembre de 2014. En dicho testamento, se le otorgaron al albacea poderes para administrar la totalidad de la herencia y distribuir los activos según lo decidido por la fallecida, incluyendo los bienes ubicados en España.

En el mencionado testamento, la fallecida establece una serie de legados tanto en términos de cantidad como de bienes específicos. En su apartado 9, se establece lo siguiente:

“Lo que quede después de que todos los activos hayan sido vendidos, todos los gastos cubiertos y la distribución arriba indicada haya sido realizada, será distribuido por partes iguales entre el refugio para mujeres maltratadas Betzy Krisesenter, y El Ejército de Salvación. Es la voluntad de la causante que los fondos para este último sean reservados para los hogares infantiles más pobres en Noruega y en el exterior para trabajo social”

En el expediente se encuentra una escritura notarial fechada el 17 de noviembre de 2015, en la cual el Sr. Martínez, actuando a través de un representante, llevó a cabo la venta de ciertas propiedades que pertenecieron a la fallecida. Sin embargo, no se especifica en qué se utilizaron los fondos obtenidos de dicha transacción. En la escritura de compraventa se hace constar que el Sr. Martínez actúa en su calidad de albacea testamentario de la causante.

Un dato muy relevante es que según la información disponible en el expediente y en los registros fiscales, se ha detectado que la fallecida poseía una propiedad inmobiliaria en Marbella que no fue declarada previamente.

Los hechos cronológicos son los siguientes:

El 28 de septiembre de 2018, basándose en la información obtenida por la Administración tributaria y los requerimientos a terceros, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) envió un trámite de audiencia al Sr. Martínez. Después de varios intentos de notificación, se notificó a su representante, D. JPL, el 25 de abril de 2019 a través de la comparecencia en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria.

El 2 de agosto de 2019 se emitió una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) a cargo del Sr. Martínez, la cual fue notificada a su representante el 14 de agosto de 2019. Al no presentarse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa dentro del plazo de un mes, la liquidación se volvió firme en vía administrativa.

El 10 de febrero de 2020, el representante del Sr. Martínez solicitó la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación notificada el 14 de agosto de 2019. Sin embargo, el 13 de noviembre de 2020 se decidió la inadmisión a trámite de dicha solicitud.

El 18 de febrero de 2022, el Sr. Martínez solicitó el inicio de un procedimiento de revocación del acuerdo de liquidación notificado el 14 de agosto de 2019, argumentando que no era el sujeto pasivo del impuesto, sino el albacea de la herencia. El 11 de marzo de 2022 se notificó el acuse de recibo del escrito presentado por el interesado.

Por último, el 10 de octubre de 2022, el interesado presentó una queja dirigida al Consejo para la Defensa del Contribuyente.

CUESTIONES A RESOLVER

3.1 ¿Es posible considerar que el Sr. Martínez es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones?

En el supuesto planteado no se concreta la fecha de fallecimiento de la causante, primer dato indispensable para cuestionar la posible prescripción de las actuaciones de la Administración tributaria. Esto es así porque el devengo del Impuesto sobre Sucesiones se produce a los 6 meses del fallecimiento del causante, fecha límite para presentar y liquidar el mismo (sin perjuicio de la solicitud de prórrogas). A partir de dicho momento comienzan a contar los 4 años de prescripción.

En cualquier caso el sujeto pasivo del impuesto conforme al artículo 5 de la ley 29/1987 será, “a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas: a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes”.

El Señor Martínez, en su condición de albacea, no puede ser considerado como sujeto pasivo del impuesto sobre sucesiones, ya que éste no es heredero en ningún caso. Simplemente actúa como presentador del impuesto designado a tal efecto, ya que los sujetos pasivos del impuesto que lo sean por obligación real, como dispone el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre sucesiones (por los bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieren situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español), están obligados a nombrar a una persona con residencia en España para que los represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto.

Hay que recalcar no obstante, la responsabilidad en que incurre el Sr. Martínez al no adjudicar los bienes conforme a lo establecido en testamento así como por ocultar uno de los bienes que pertenecía a la causante y no declararlos.

El Código Civil define en los artículos 892 a 911 la figura del albacea. Es en el artículo 899 donde expresa que el albacea que acepta el cargo se constituye en la obligación de desempeñarlo; si hubieren sido nombrados sino para darles la inversión o distribución que el testador hubiese dispuesto en los casos permitidos por derecho a los bienes determinados, rendirán sus cuentas ante el Juez. Igualmente,

debe cumplir con las obligaciones de su cargo, sin que pueda delegarlo sin autorización expresa del testador. Además, ha de cumplir sus funciones con diligencia. En cuanto al plazo para cumplir con sus cargo, es el artículo 904 el que dispone que deberá cumplirlo en el plazo de 1 año (salvo que la causante hubiera dispuesto de otro distinto en testamento).

3.2 Revocación de la liquidación

El procedimiento de revocación en materia tributaria se regula en el artículo 219 LGT, donde se establece que *“el procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio”*, sin perjuicio de que el reglamento de desarrollo establece que *“se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito”*.

En primer lugar, habrá que determinar si la notificación de la liquidación se ha realizado conforme a la LPAC y LGT.

El artículo 41 de la ley 39/2015, señala que en los procedimientos iniciados a instancia del obligado tributario, notificará al interesado a través de los medios señalados por este al efecto, sin que esté obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos conforme al art. 14 de la misma ley.

Así mismo, el art 111 de la LGT al determinar las personas legitimadas para recibir la notificación, cita tanto al obligado tributario como a su representante, por lo que, a priori, se ha realizado correctamente la notificación.

En segundo lugar, el 10 de febrero se solicita la nulidad de pleno derecho de la liquidación. Aquí se podría cuestionar si se ha producido en dos momentos distintos, o si está solicitando la propia revocación en base a la citada nulidad de pleno derecho del art. 217 LGT. En este último supuesto, el escrito debería considerarse como solicitud de nulidad de pleno derecho, de acuerdo con lo solicitado por los obligados tributarios, sin perjuicio de la posibilidad de inadmisión que recoge el artículo 217.3 LGT, como efectivamente sucede y contra dicho acuerdo de inadmisión, deberían haber interpuesto recurso contencioso-administrativo, sin perjuicio del potestativo de reposición.

Por otro lado, si efectivamente se hubiera constatado que el acto cuya nulidad se insta es contrario a derecho, y que concurren los requisitos del artículo 219.1 de la LGT, corresponderá en cualquier caso al órgano competente decidir sobre el inicio del procedimiento de revocación.

Como puede observarse son dos procedimientos distintos. Sin embargo, pueden ser tramitados de forma simultánea: si se concluye que concurren los requisitos para revocar iniciándose así un procedimiento de revocación, no es incompatible con que se esté desarrollando un procedimiento de nulidad de pleno derecho, sin perjuicio de que, si se llegara a revocar el acto en cuestión, el procedimiento de nulidad de pleno derecho quedara sin objeto. En el supuesto presente es el 13 de noviembre cuando se produce la inadmisión. El artículo 213 LGT impide la revocación de actos administrativos sobre los que haya recaído resolución económico-administrativa o que hayan sido confirmados por Sentencia judicial firme (y no por el simple hecho de estar tramitándose un procedimiento de nulidad de pleno derecho u otro de revisión).

3.3 Aspectos materiales y formales de la revocación

El art 34 de la ley 58/2003 General Tributaria establece entre los derechos y garantías del contribuyente el formular quejas y sugerencias. Además, en su apartado Dos determina *“el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen”*

En cuanto al procedimiento que debe seguir este organismo, en primer lugar la comisión permanente deberá elevar la propuesta al Pleno. Asimismo en el supuesto de estar ante expedientes pendientes de decisión, en razón de las características o relevancia de aquéllos, la comisión permanente podrá acordar también elevarlos al Pleno.

Este procedimiento tiene esta característica diferencial del resto de supuestos cuya competencia le corresponde a dicho Consejo, al haber puesto de manifiesto la propuesta la existencia de actos susceptibles de revisión de oficio por alguno de los medios regulados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluida la promoción del inicio del procedimiento de revocación.

Así, el Pleno remitirá informe a los órganos de la Administración Tributaria afectados por la queja, cuando durante su tramitación se hubiesen detectado actos susceptibles de revisión por alguno de los medios regulados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente podrá promover específicamente, el inicio del procedimiento de revocación.

La decisión sobre el inicio del procedimiento de revocación corresponderá al órgano competente de la Administración Tributaria en los términos establecidos en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y su normativa de desarrollo. Art. 3.1.c) Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

4. ENCARGO N°2

Se presenta el siguiente escrito de interposición en el cual se detalla el objeto de su acción impugnatoria en vía económico-administrativa y se exponen las razones que respaldan su pretensión procedimental.

“...Que recientemente le ha sido notificada la resolución dictada por la titular del Órgano de Gestión Tributaria del Excmo. Ayuntamiento de Olmiruela, junto con la liquidación número 235, girada por el Excmo. Ayuntamiento de Olmiruel, exigiéndonos el ingreso de 2.000 euros por la utilización del Palacete del Duque del Olmo –CATALOGADO E INSCRITO COMO BIEN DE DOMINIO PÚBLICO- el día 9 de septiembre del año 2022; y no estando conforme con la citada liquidación, dicho sea en términos de defensa, vengo por medio de este escrito a interponer contra este acto liquidatorio reclamación económico administrativa en base a los siguientes argumentos:

Se interpuso un recurso contra la liquidación actualmente en disputa. El 28 de junio de 2021, se solicitó al Departamento de Gestión de Inmuebles la autorización correspondiente para utilizar el inmueble el 9 de septiembre de 2022 a partir de las 20 horas, con el propósito de celebrar la boda de Valentina y Armando, ambos residentes del municipio.

El 3 de agosto de 2021, se realizó un pago de 2.740,39 euros, que correspondía a la tarifa por el uso de la planta baja del mencionado inmueble, según la Ordenanza Fiscal vigente en ese momento. Posteriormente, el 13 de julio de 2022, se realizaron pagos adicionales de 1.100 euros por el uso del jardín del mismo inmueble. Se recibió una copia del Decreto emitido por el Alcalde-Presidente de la Corporación Municipal de Olmiruela el 5 de septiembre de 2021, en el cual se mencionan, entre otros aspectos, lo siguiente:

"DISPONGO: PRIMERO. Adjudicar la concesión del Palacete del Duque del Olmo el día 9 de septiembre del año 2022 a D. Armando de la Cruz, con motivo de banquete de boda quedando condicionada dicha concesión al pago de la fianza"

A continuación, se notifica la necesidad de realizar el pago de una fianza por un importe de 1.096,15 euros, el cual se efectuó el día 26 de septiembre del año 2021.

Sin embargo, con gran sorpresa, tras la estimación de solicitud de rectificación de errores materiales o aritméticos, se recibe una liquidación complementaria por un importe de 2.000 euros por la utilización de la explanada del mencionado inmueble. Esta área de uso estaba implícita en el uso del Palacete, según se desprende de la Ordenanza Fiscal aprobada a partir del 1 de enero del año 2022, donde se establece su devengo por separado.

En este caso, de acuerdo con los hechos expuestos anteriormente, la autorización de uso fue otorgada mediante Decreto del Excmo. Señor Alcalde-Presidente de la Corporación Municipal de Olmiruela el día 5 de septiembre del año 2021, por lo que resulta aplicable la Ordenanza Fiscal vigente durante el

ejercicio 2021. Dicha ordenanza contemplaba la tarifa por la utilización de la planta baja del Palacete del Duque del Olmo, la cual incluía el uso de la explanada sin especificar una utilización diferenciada.

Se deja constancia de que la liquidación exigida es improcedente, ya que en el momento de la autorización de uso decretada por el Alcalde, este concepto no existía en la Ordenanza Fiscal del año 2021.

Además, en la mencionada ordenanza fiscal vigente en el ejercicio de 2021 se establecía que, en caso de renuncia a la utilización del palacio, las cantidades ingresadas no serían devueltas. Esto implica que el hecho imponible se habría producido con la autorización, ya que no sería admisible que, tratándose de la utilización de un espacio público, se exija el importe sin la posibilidad de devolución, es decir, se devengue la tasa sin haberse utilizado el espacio. Si se admite la exigibilidad de la cuota sin la utilización efectiva, solo puede ser debido a que la autorización sea el momento del devengo de la misma, y no el uso del espacio. De lo contrario, nos encontraríamos frente a un enriquecimiento injusto por parte del Ayuntamiento.

Por lo tanto, si el Ayuntamiento consideraba que la renuncia al uso autorizado generaba la tasa, es evidente que esto se debía a que entendía que la autorización de uso era el elemento constitutivo de la obligación tributaria, y que la norma fiscal que regula esta exacción debería ser la vigente en el ejercicio en el que se autoriza dicho uso, que en nuestro caso es el año 2021.

Además, de no aceptar este razonamiento, estaríamos frente a una aplicación retroactiva de la ordenanza fiscal, lo cual está expresamente prohibido en materia tributaria. Cuando se solicita la utilización del Palacete en el año 2021, dicha solicitud se realiza en base a las tarifas vigentes en ese momento, las cuales afectan y vinculan tanto al Ayuntamiento como al ciudadano que solicita su utilización.

Si una vez formulada la solicitud de uso, se paga la fianza y se otorga la autorización de uso del inmueble en ese mismo ejercicio, se debe entender que se realiza en base a las tarifas vigentes en ese momento, las cuales no pueden ser modificadas unilateralmente posteriormente para aplicarlas a solicitudes realizadas en ejercicios anteriores. En otras palabras, **las tarifas establecidas por la Ordenanza vigente en el año 2022 serán aplicables a las solicitudes de utilización formuladas en ese mismo ejercicio de 2022, pero no pueden ser aplicadas a solicitudes que hayan sido autorizadas en ejercicios anteriores, cuando estaban vigentes otras tarifas.**

Si se admite las tarifas, a los casos autorizados en el año 2021, estaríamos permitiendo una aplicación retroactiva de la Ordenanza del ejercicio 2022, lo cual no está respaldado por la ley.

Por lo tanto, se solicita que se considere la improcedencia de la liquidación exigida y se ajuste la misma a lo establecido en la Ordenanza Fiscal vigente durante el ejercicio 2021, tal como corresponde a la autorización de uso otorgada por el Ayuntamiento.

4.1 Juicio jurídico ante la actuación de la Administración.

Las tasas junto con los impuestos y contribuciones estatales son los ingresos de naturaleza pública que permiten la financiación de las Administraciones.

De forma concreta, el art. 2 de la LGT define a las primeras como *“tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”*.

La regulación estatal de tasas y precios públicos se encuentra en R.D. Legislativo 2/2004, L.R.H.L. La cuestión a determinar en este supuesto concreto es cuándo hay que considerar que se ha producido el devengo del hecho imponible. El artículo 26 señala que:

“Las tasas podrán devengarse, según la naturaleza de su hecho imponible y conforme determine la respectiva ordenanza fiscal: a) Cuando se inicie el uso privativo o el aprovechamiento especial, o cuando se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad, aunque en ambos casos podrá exigirse el depósito previo de su importe total o parcial. b) Cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente, que no se realizará o tramitará sin que se haya efectuado el pago correspondiente.”

Aquí se debería acudir a la ordenanza fiscal del municipio pertinente para delimitar el momento del devengo regulado por la misma ya que éste puede ser determinado, bien en el momento de la autorización/ concesión por parte de la Administración, en cuyo caso se produciría efectivamente la retroactividad de la disposición, vulnerando así el principio de irretroactividad (las ordenanzas fiscales no pueden aplicarse a hechos imponibles ya devengados); o por otro lado producirse el devengo en el momento efectivo del uso privativo, en cuyo caso sería perfectamente aplicable la Ordenanza que entró en vigor en 2022 y por tanto sería correcta la liquidación practicada por la Administración.

4.2 Principios para avalar el quehacer liquidatorio de la Administración

La entrada en vigor de las ordenanzas fiscales se regulan en la L.R.B.R.L, art 70: (...) *no entrará en vigor hasta que se haya publicado íntegramente su texto, y haya, además transcurrido el plazo previsto en el artículo 65.2 de tal Ley.*

Además, el art 10 de la ley General tributaria se pronuncia acerca de la retroactividad de las normas *“2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento”*.

La regulación de tasas por los organismos locales tiene que estar sujeto a los principios constitucionales de capacidad económica, equivalencia y proporcionalidad recogidos en el art. 31 de la CE, regulados también en la LGT y Ley de tasas y precios Públicos. Destacando además el principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales.

Hay que mencionar la escasa relación entre la imposición de una tasa con el principio de capacidad económica, ya que los baremos y criterios de cuantificación de tarifas son muy dispares y es muy difícil justificar que se tenga en cuenta en los mismos la capacidad económica de los contribuyentes. Por tanto parece difuminarse la relación directa que debería haber entre la capacidad económica con el beneficio que le reporta al contribuyente la realización del hecho imponible, ya que deberá pagar la tasa en cualquier caso, sin condicionarse el importe a su capacidad económica.

1. ENCARGO N°3

Unidad familiar art 82 LIRPF.

Será unidad familiar la formada por el padre viudo y los dos hijos menores de edad que conviven con éste. De optar por la tributación conjunta, tienen derecho a aplicar una reducción de 2.150€ sobre la base imponible.

Liquidación D. Juan

1. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

1.1. Sueldo bruto: Rendimiento íntegro del trabajo art 17 LIRPF.

Para determinar el rendimiento neto habrá que deducir los gastos deducibles que se determinan exclusivamente en el art. 19 LIRPF. Dentro de éstos encontramos las cotizaciones a la Seguridad Social, las cuotas de afiliación a sindicatos y, en concepto de otros gastos, 2.000€.

No se incluyen las cuotas del colegio de agentes comerciales al no ser de carácter obligatorio.

*No son fiscalmente deducibles los gastos que D. Juan ha soportado en concepto de gasolina, aparcamiento, restauración, al no tener dicho carácter conforme al art. 19 de la LIRPF y los rendimientos obtenidos no tener la calificación fiscal de rendimientos derivados de actividades económicas.

Retención a aplicar sobre importe bruto: $19\% \text{ de } 45.000 = 8.550\text{€}$

1.2. Vivienda y coche de empresa: Rendimiento del trabajo en especie (art 43 y ss. LIRPF).

1.2.1. Al ser la vivienda propiedad del pagador (empresa), el rendimiento en especie se valora por el 10% del valor catastral de la vivienda o del 5% si la revisión ha sido dentro de los últimos 10 años. Considero que ha sido revisado en un plazo no superior a 10 años y por ello cojo el 5%.

Rendimiento del trabajo en especie: 5% sobre 80.000€ = 4.000€.

Como el ingreso a cuenta no ha sido repercutido, deberá incorporarse a la valoración fiscal para determinar en rendimiento íntegro en especie (art. 43 LIRPF y 102 RIRPF). Así lo expresa específicamente el enunciado = **4.928€** a integrar en la Base imponible General.

1.2.2. En cuanto al vehículo, al cederse gratuitamente el mismo en el año 2022, el rendimiento del trabajo en especie será el importe del precio de adquisición que pagó la empresa, es decir, 23.000€. No obstante, previamente como el vehículo había sido usado de forma particular por Juan desde el año de adquisición, deberán ser descontada la valoración del uso de los años 2019, 2020 y 2021.

$23.000 \times 20\% = 4.600$ anual

$4.600 \times 3 = 13.800€$

Por tanto: $23.000 - 13.800 = 9.200€$

Al no haber sido repercutido el ingreso a cuenta, deberá incorporarse. En consecuencia se deberá integrar en la base imponible general $9.200 + 4300 = \underline{\underline{13.500€}}$.

- En cuanto al rendimiento obtenido por el trabajo desempeñado en Montevideo (20.000€), habrá que determinar si se trata de un rendimiento del trabajo exento conforme al art. 7p) de la ley 35/2006 “Rendimientos percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, con el límite de 60.100€ anuales.

Considerando que cumple los requisitos determinados en dicho apartado, (que los servicios sean prestados efectivamente en dicho territorio y que en el mismo se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF), se determina qué importe está exento:

1. Prorrateo del salario anual ⑦ $30 \text{ días} \times (45.000 / 365) = 3.698,63€$.

2. Total exento: $20.000 + 3.698,63 = 23.698,63\text{€}$ exentos

-El importe satisfecho por la empresa con motivo del traslado geográfico, se trata de un rendimiento íntegro del trabajo que tiene derecho a aplicar la reducción del 30% conforme al art 18 LIRPF al ser calificado como rendimiento “obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo” (art 12 reglamento irpf). No obstante, primero habrá que analizar los gastos exentos conforme al art 9 RIRPF.

Gastos mudanza: 1.293€

Gastos viaje (locomoción) = $0,19\text{€} \times 600\text{km} = 114\text{€}$

Gastos manutención = $26,67 \times 2 = 53,34\text{€}$

Total gastos exentos = $1293 + 114 + 53,34 = 1.460,34$

Rendimientos íntegros del trabajo = $3.000 - 1460,34 = 1.539,66$

Aplicación de la Reducción sobre rendimiento íntegro 30% (art 18) = **1.077,76€** a integrar en la base imponible general. Retención del 19%.

-El complemento salarial de 5.000€ se trata de un rendimiento del trabajo que, conforme a las reglas de imputación temporal del artículo 14 de la LIRPF, se imputarán al periodo impositivo en el que adquiera firmeza la sentencia judicial.

Cálculo rendimiento del trabajo neto dinerario

Total sueldo bruto (art 17): $45.000\text{€} + 1077,76 = 46.077,76$

Gastos deducibles (art. 19): 6.350€

-Seguridad Social: 2.500€

- Cuotas sindicales: 1.850 €

- Otros gastos: 2.000€

Rendimiento neto : $46.077,76 - 6.350 = \mathbf{39.727,76\text{€}}$ a integrar en la Base imponible General.

2. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Para determinar el rendimiento neto conforme a los artículos 27 y ss. de la LIRPF, aplica el método de estimación directa simplificada, por lo que atenderemos a las normas establecidas en la ley 27/2014 (Ingresos menos gastos). Este método de estimación permite deducir sobre el rendimiento neto un 5% en concepto de gastos de difícil justificación con el límite cuantitativo de 2.000€.

Ingresos íntegros: únicamente proceden los ingresos obtenidos del desarrollo de la actividad económica o empresarial que constituya la ordenación por cuenta propia de los medios de producción materiales / humanos.

Por tanto los 3.000€ originados en concepto de intereses del depósito constituido serán calificados como rendimiento del capital mobiliario.

Dentro de la partida de gastos habrá que determinarse cuales tienen la consideración de fiscalmente deducibles conforme a la normativa mencionada. Entiendo que dentro del importe de 45.000€ se encuentran incluidas las cuotas colegiales abonadas.

Gastos que no se consideran como fiscalmente deducibles:

-El art 30.3 LIRPF indica que en los supuestos de cesión entre familiares el gasto fiscalmente deducible no podrá ser superior al valor de mercado. Se restan 4.000€.

-Gastos de personal por 1.200€ abonados a su hijo, ya que para ser fiscalmente deducibles, el art. 30 de la LIRPF señala que los hijos o cónyuge deberán de estar dados de alta en el régimen de la SS. correspondiente y estar contratados a través de un contrato laboral a jornada completa. Se resta 1.200€.

-En cuanto a los gastos de amortización del elemento de transporte, en tanto el uso no haya sido exclusivamente profesional, no procede a imputar la totalidad del gasto total por amortización, sino en un % proporcional al uso profesional y privativo que se le haya dado. Se acepta la deducibilidad del 50% siempre y cuando sea justificado. Se resta 1.750€. (En cualquier caso no podría superar el coeficiente de amortización previsto según tablas del 16%, pero no hay datos que indiquen cual fue el precio de adquisición de la misma).

-Las primas por seguro satisfechas son fiscalmente deducibles conforme al art. 30.2.5º de la LIRPF pero con el límite de 500€/ por persona. Se incrementan los gastos en 1.000€.

GASTOS FISCALMENTE DEDUCIBLES

$$45.000 - 4.000 - 1.200 - 1.750 + 1.000 = 39.050$$

$$\text{RENDIMIENTO NETO} = 147.000 - 39.050 = 107.950$$

$$5\% \text{ (modificado } 7\%) \text{ de } 107.950 = 5.397,5$$

$$\text{Límite gastos difícil justificación} = \underline{\mathbf{2.000}}$$

Rendimiento neto reducido = 105.950€ a integrar en la base imponible general.

RENDIMIENTO DE CAPITAL INMOBILIARIO.

Son rendimientos de capital inmobiliario los que se deriven del arrendamiento de bienes inmuebles a consecuencia de la titularidad sobre los mismos. Artículos 22 – 24 LIRPF.

Para poder determinar el rendimiento neto, se deberán deducir de los ingresos derivados del alquiler, los gastos fiscalmente deducibles recogidos en el art. 23 de la ley 35/2006.

1. Alquiler apartamentos

Ingresos íntegros: 21.000€

Gastos deducibles art. 23

- Intereses: $(21.000 \times 0,8)$ 16.800€

-Reparación y conservación: 2.000€ (pintura)

*Los gastos conjuntos de intereses y reparación y conservación no superan los ingresos íntegros obtenidos por el arrendamiento: “El importe total a deducir por intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición del inmueble y los gastos de reparación y conservación del inmueble tendrá como límite la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos”

-Comunidad: 1.440€

-IBI: 300

-Seguro multirriesgo: 200€

-Tasa de basura: 360€

- Suministros: 1.800€

-Amortización: 3% del mayor valor entre valor catastral de la construcción (75000) o precio de adquisición (75% de 480.000€) 3% de 480.000 = 14.400€ amortización

TOTAL GASTOS DEDUCIBLES: 37.300€

Rendimiento de capital inmobiliario neto: 21.000 – 36.800 = -16.300€

2. Alquiler inmueble destinado a vivienda:

Ingresos íntegros: 1000€ x 12 meses = 12.000€

Gastos deducibles art 23:

- Intereses: 1.800€

-Reparación y conservación: 300€ (gotera)

-Comunidad: 800€

-IBI: 200€

-Amortización: 3% del mayor valor entre valor catastral de la construcción(60% de 45000) o precio de adquisición (60% de 100.000€) 3% de 60.000 = 1.800€ amortización

- Amortización del mobiliario adquirido: 10% de 6.000 = 600€

Total gastos deducibles: 5.500€

Rendimiento de capital inmobiliario neto: 12.000 – 5.500 = 6.500€.

Al tratarse de un arrendamiento destinado a vivienda, se aplica una reducción del 60% sobre el rendimiento neto obtenido.

Por tanto, se integrará en la base imponible general 2.600€ del segundo arrendamiento.

GANANCIA PATRIMONIAL (art. 33 y ss) Venta

de su vivienda.

La ganancia o pérdida patrimonial se computa por diferencia entre valor de transmisión y valor de adquisición (art 35 LIRPF).

V. transmisión: 350.000€– 5.000 (1)

V. adquisición: 80.000

Ganancia patrimonial: 345.000 – 80.000 = 275.000€.

No le es de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual, ya que dejó de ser su vivienda por dicho concepto en el ejercicio 2021.

Se integra en la base imponible del ahorro.

(1) Supuesto en caso de transmisión con cuantías pendientes por amortizar:

“Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido en la transmisión el valor de transmisión en los términos previstos en la Ley del IRPF menos el principal del préstamo pendiente de amortizar. En estos supuestos, pues, no se considera que exista reinversión parcial, aunque parte del importe obtenido en la transmisión de la vivienda se haya destinado a la amortización del préstamo pendiente.”

LIQUIDACIÓN

1) Base imponible general.....150.405,76

-R. Trabajo: $39.727,76+13.500+4.928= 67.955,76$

- R. C. I: $-16.300 + 2600 = -13.700$

-R.A.E.: 105.950

Base liquidable general.....150.405,76

No procede aplicar ninguna de las reducciones de los artículos 51-55 LIRPF.

2) Base imponible del ahorro.....275.000

Base liquidable general.....275.000

No procede aplicar la reducción prevista en el artículo 55 LIRPF.

3) Mínimo personal y familiar art 56 y ss.

-Mínimo por contribuyente: 5.550€

-Mínimo por descendiente (ART. 58 LIRPF): Procede por hijos menores de 25 años que no tengan rentas excluidas las exentas superiores a 8.000€. El hijo propietario del local percibe rendimiento a causa de la cesión del local a su padre para el desarrollo de la actividad. Al tener rentas excluidas las exentas superiores a 8.000€ y tener la obligación de declarar conforme al art 96 de la LIRPF, no podrá aplicarse la deducción por descendiente de este hijo.

Importe: 2.400€

- Mínimo por ascendiente (art. 59 LIRPF): 1.150€ (no tiene rentas excluidas las exentas superiores a 8.000€).

- Mínimo por discapacidad: 9.000€ (grado de discapacidad igual o superior al 65%).

Total mínimo personal y familiar: 18.100€

4) Mínimo personal y familiar autonómico Andalucía (Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía).

-Mínimo por contribuyente: 5.790€

-Mínimo por descendiente: 2.510€

- Mínimo por ascendiente: 1.200€

- Mínimo por discapacidad: 9.390€

Total mínimo personal y autonómico Andalucía: 18.890

CÁLCULO CUOTA

1. Cuota íntegra estatal general (art. 63 LIRPF).....29.292,046

Por 60.000€ = 8.950,75

$(150.405,76 - 60.000 = 90.405,76 \times 22,5\%) = 20.341,296$

Mínimo personal y familiar (art 63 LIRPF).....(1.860,75)

Por 12.450 = 1.182,75

$(18.100 - 12450 = 5650 \times 12\% = 678$

CUOTA INTEGRAL GENERAL ESTATAL27.431,296€.

Al no ser de aplicación ninguna de las deducciones estatales del art. 68 y 69 LIRPF, la cuota íntegra estatal general es igual a la cuota líquida estatal general.

2. Cuota íntegra Ahorro estatal

1. Cuota íntegra estatal ahorro (art. 66 LIRPF).....32.565

Por 200.000€ = 22.440

$(275.000 - 200.000 = 75.000 \times 13,5\%) = 10.125$

Mínimo personal y familiar (art 66 LIRPF).....(1.840,5)

Por 6.000 = 570

$(18.100 - 6.000) = 12.100 \times 10,5\% = 1.270,5$

CUOTA INTEGRAL AHORRO ESTATAL.....30.724,5

3. Cuota íntegra general autonómica Andalucía

Cuota íntegra autonómica general.....29.341,296

Por 60.000 = 8.910

$(150.405,76 - 60.000 = 90.405,76 \times 22,5\%) = 20.341,296$

Mínimo personal y familiar autonómico.....(1.941,8)

Por 13.000 = 1.235

$(18.890 - 13.000) = 5.890 \times 12\% = 706,8$

CUOTA INTEGRAL GENERAL AUTONOMICA27.399,496€.

4. Cuota íntegra ahorro autonómica Andalucía

Cuota íntegra autonómica ahorro.....31.456,296

Por 60.000 = 8.910

$(160.205,76 - 60.000 = 100.205,76 \times 22,5\%) = 22.546,296$

Mínimo personal y familiar autonómico (art 66 LIRPF).....(1.923,45)

Por 6.000 = 570

$(18.890 - 6.000) = 12.890 \times 10,5\% = 1.353,45$

CUOTA INTEGRAL AHORRO AUTONOMICA29.532,846

Deducciones autonómicas

No son de aplicación la deducción por familia monoparental ni la deducción por asistencia a personas con discapacidad al ser la suma de las bases imponibles general y del ahorro superior a 80.000€.

Tampoco es de aplicación la deducción por familia numerosa al exceder la suma de las bases imponibles general y del ahorro 25.000€.

Por tanto, coinciden las cuotas íntegras con cuotas líquidas.

CUOTA DIFERENCIAL (art. 79 LIRPF).

Será el resultado de minorar la cuota líquida total (cuotas líquidas estatal y autonómica) en los conceptos señalados, en su caso, en el artículo citado. En este supuesto serán deducidas las retenciones e ingreso a cuenta practicadas sobre el contribuyente:

-Retenciones

- Del trabajo 19% $(45.000 + 1077,76) = 8.754,7744$

- De actividades económicas (art. 99 LIRPF): considerando que se someten todos los ingresos a retención del 15% por no especificar otra cosa.

$$15\% \text{ de } 147.000 = 22.050$$

-Ingreso a cuenta: $928 + 4.300 = 4.328$

-Pagos fraccionados (sin datos).

Por tanto, la cuota diferencial le saldría una cantidad a pagar de 79.955,36€

Liquidación individual del hijo 17 años

El hijo percibe una renta a consecuencia de la cesión de 8.000 (valor de mercado), que se considera como rendimiento de capital inmobiliario. El art. 30.2.3ª Ley IRPF hace dicha mención:

“Correlativamente, la contraprestación estipulada, o el valor de mercado, se considerarán rendimiento del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios”. No considero que sea rendimiento del capital mobiliario del art 25.4, ya que no entiendo que se produzca la cesión del negocio, sino únicamente del local.

Sin dar el enunciado más datos acerca del local cedido para poder determinar el rendimiento neto, se integra en la base imponible general 8.000€, que coincide con la base liquidable.

El mínimo personal y familiar en concepto de mínimo por contribuyente conforme al art. 57 LIRPF es de 5.550€.

A continuación se aplican los tramos del art 63 LIRPF sobre dichos importes para luego restarlos:

Sobre 8.000€ $\text{7} \cdot 8000 \times 0,095 = 760$

Sobre 5.5550€ $\text{7} \cdot 5.550 \times 0,095 = 527,25$

Cuota íntegra estatal total = $760 - 527,25 = 232,75$

Cuota íntegra autonómica total = $760 - 527,25 = 232,75$

Dicho importe corresponde con la cuota líquida al no tener ninguna deducción del art 68 LIRPF o autonómica.

CUOTA DIFERENCIAL (ART 79)

Deberá minorarse la retención del 19% en concepto de pago a cuenta sobre los 8.000€. $8.000 \times 0,19 = 1.520$

Resultado a devolver $465,5 - 1520 = \underline{\underline{-1.054,5\text{€}}}$.

Liquidación individual hijo 16 años

Éste percibe una cantidad de 1.200€ por el trabajo desempeñado para su padre. No obstante, al no estar dado de alta en la S.S. ni tener contrato de trabajo, la realización de dicho trabajo a efectos de la Administración Tributaria es “inexistente”. En cualquier caso, si fuera dicho importe considerado como rendimiento del trabajo, no estaría obligado a declarar como dispone el art. 96 de la LIRPF, al ser sus únicos rendimientos del trabajo 1.200€, cuantía inferior a 22.000€ referida en dicho artículo.

Liquidación individual madre

No está obligada a declarar por el importe de 4.500€ procedente de su pensión, calificado como rendimiento del trabajo del art 17 LIRPF como establece el citado art. 96 de la misma ley al ser dicho importe inferior a los 22.000€.

LIQUIDACIÓN CONJUNTA

Ya se ha comentado que será la formada por el padre y los dos hijos menores de edad (art. 82.1.2º). Por tanto la base liquidable general será la suma acumulada de la base imponible general del padre más los 8.000€ que corresponden al hijo de 17 años. Además, dicho resultado será previamente minorado en 2.150€ como señala el artículo 84 por la opción de tributación conjunta.

BIG TOTAL= 150.405,76 + 8.000 = 158.405,76

Reducción art 84 LIRPF = - 2.150€

B. IMPONIBLE GENERAL TOTAL= 156.255,76

En este punto, ya se puede apreciar que le sale más rentable realizar la tributación individual.

5.2 Informe sobre la tributación del trabajo realizado en el extranjero.

Como última parte de este caso se nos pide que emitamos un informe El complemento salarial de 5.000€ como se ha indicado se trata de un rendimiento del trabajo que, conforme a las reglas de imputación temporal del artículo 14 de la LIRPF, se imputarán al periodo impositivo en el que adquiera firmeza la sentencia judicial que determine su existencia o cuantía, aunque proceda de periodos impositivos anteriores.

Es por ello que debió imputarlo en el ejercicio 2021. De no haberlo hecho, tendrá que presentar declaración complementaria del año 2021 incluyendo tal concepto. Dicha declaración debe realizarse en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los rendimientos y el final del plazo inmediato siguiente de presentación de declaraciones por el IRPF.

En todo caso, por aplicación de esta regla especial de imputación temporal, si se incluyen en la declaración de un ejercicio rendimientos que corresponden a un período de generación superior a dos años, sobre los mismos resultará aplicable el porcentaje de reducción del 30%.

En cuanto al rendimiento obtenido por el trabajo desempeñado en Montevideo (20.000€), habrá que determinar si se trata de un rendimiento del trabajo exento conforme al art. 7p) de la ley 35/2006 “Rendimientos percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, con el límite de 60.100€ anuales.

Para que pueda aplicarse la mencionada exención debe cumplirse:

- a) Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

- b) Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

No obstante es importante destacar que la opción de aplicar esta exención mencionada resulta incompatible con el conocido “régimen de excesos” que está regulado en el art. 9 del Reglamento del IRPF. Este régimen señala que quedan excluidos de tributación por retribuciones percibidos por empleados de empresas y funcionarios destinados en el extranjero previstos en el artículo 9.A.3.b), cualquiera que sea su importe. El contribuyente podría optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

Además destacar que la exención sí que es compatible con las cantidades percibidas en concepto de desplazamiento y estancia a las que resulte de aplicación el régimen general de dietas exceptuadas de gravamen del artículo 9.A.3.a) del Reglamento.

6. CONCLUSIONES FINALES

De la presente investigación podemos extraer las siguientes conclusiones:

En el primer encargo hemos analizado que el Sr. Martínez, no puede ser considerado sujeto pasivo, apoyándonos en el ART.7 de la LIS.

A continuación hemos valorado el procedimiento de la notificación de la Administración si se ha realizado o no conforme a la PAC y LGI, junto con la revocación de la liquidación, destacando sus aspectos materiales y formales.

En el cargo número 2 también hemos profundizado de forma teórica en los principios que rigen el ordenamiento jurídico tributario, destacando el principio de irretroactividad de las normas tributarias, planteando la falta de relación entre la imposición de una tasa y el principio de capacidad económica.

El tercer y último encargo es el más extenso y en él hemos analizado todo lo relativo al Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas practicando una autoliquidación con todo lo que ello conlleva y por último hemos realizado un informe razonado sobre la tributación del trabajo realizado en el extranjero.

Para emitir el informe nos hemos apoyado en el artículo 7p) de la ley 35/2006 “Rendimientos percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, destacando que sí son compatibles.

Para este caso nos hemos guiado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre

Sociedades sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio y en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

7. BIBLIOGRAFÍA

Libros:

-Juan Martín Queralt “Manual universitario Derecho Tributario” 25ª EDICIÓN Thomson Reuters Aranzadi

-Ernesto Eserverri Martínez “Manual práctico de Derecho tributario. Parte General 6ª edición” Tirant lo blanch

-Jose Luis Fernández-Picazo Callejo “Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” Tirant lo blanch

-Fernando de Soto Blass, Maria Luisa “Lecciones de derecho financiero y tributario. Parte especial, teoría, prácticas, fórmulas y esquemas” Dykinson

- “Curso de Derecho Financiero y Tributario” de Alberto del Castillo del Valle.
- “Manual de Derecho Tributario” de Pedro Herrera Molina.
- “Derecho Tributario y Procesal Tributario” de Juan Ramón Martínez Coll.
- “Fiscalia.net” <https://www.fiscalia.net/>
- “El Derecho - Tributario” <https://elderecho.com/areas-de-practica/tributario>
- “Fiscal impuestos” <https://www.fiscal-impuestos.com/>
- “Iberley” <https://www.iberley.es/>

