Tema 6. Las declaraciones tributarias: concepto y clases. Las autoliquidaciones. Las comunicaciones de datos. Los pagos a cuenta.

Concepto y efectos de la declaración tributaria. Opciones tributarias (art. 119 LGT)

SUPUESTO 1. Doña Laura Ibarra y Don Andrés Soler, casados y con dos hijos menores que conviven con ellos, presentaron por vía electrónica sus autoliquidaciones del IRPF del ejercicio 2025 en régimen de tributación individual los días 10 y 12 de mayo de 2026, respectivamente. El 22 de junio de 2026 su asesora les advierte de que la tributación conjunta de la unidad familiar les resulta 1.150 euros más favorable y les propone cambiar de régimen.

En su autoliquidación, Don Andrés incluyó como ganancia patrimonial una ayuda pública de 6.000 euros percibida para la rehabilitación energética de su vivienda habitual. Aunque considera que dicha ayuda podría no tributar, la consignó «para evitar problemas», y ahora se pregunta si, al haberla declarado, ha reconocido definitivamente su sujeción al impuesto.

Don Tomás Ibarra, hermano de Laura, viudo y con una hija de 15 años que convive con él, presentó el 15 de mayo de 2026 su autoliquidación del IRPF 2025 optando por la tributación conjunta de la unidad familiar monoparental. Su hija obtuvo en 2025 rendimientos del capital inmobiliario procedentes de un inmueble heredado de su madre. El 10 de septiembre de 2026, tras comprobar que la tributación individual de ambos le habría resultado más ventajosa, pretende presentar una autoliquidación rectificativa cambiando de régimen.

Por último, ALMACENES RIBERA, S.L., cuyo período impositivo coincide con el año natural, presentó el 14 de octubre de 2025, fuera de plazo y sin requerimiento previo, la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2024. Declaró una base imponible previa a la compensación de 180.000 euros e ingresó una cuota diferencial de 45.000 euros (tipo del 25 %, sin deducciones ni pagos a cuenta), pero olvidó compensar bases imponibles negativas pendientes del ejercicio 2021 por importe de 95.000 euros. El 12 de marzo de 2026

presenta una autoliquidación rectificativa compensando dichas bases y solicitando la devolución de lo ingresado en exceso.

CUESTIONES

APARTADO 1

a. Defina el concepto de declaración tributaria y exponga sus principales clases en la LGT.

b. ¿Pueden Laura y Andrés cambiar al régimen de tributación conjunta? Indique los requisitos y si la respuesta sería la misma si la asesora lo hubiera advertido el 5 de julio de 2026.

APARTADO 2

¿Ha reconocido Don Andrés la sujeción de la ayuda por el hecho de haberla declarado? ¿Qué vía tiene para corregir, en su caso, su autoliquidación?

APARTADO 3

¿Puede Don Tomás cambiar a tributación individual mediante la autoliquidación rectificativa de 10 de septiembre de 2026? Razone la respuesta.

APARTADO 4

a. ¿Puede ALMACENES RIBERA, S.L. compensar las bases imponibles negativas mediante la autoliquidación rectificativa, habiendo presentado la autoliquidación original fuera de plazo? Cuantifique la devolución.

b. ¿Variaría la respuesta si el 20 de febrero de 2026 se hubiera notificado a la sociedad el inicio de un procedimiento de comprobación limitada sobre el Impuesto sobre Sociedades de 2024?

c. ¿Qué incidencia tiene la rectificación sobre el recargo por presentación extemporánea?

SOLUCIÓN SUPUESTO 1

APARTADO 1

a. El artículo 119.1 LGT considera declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho

relevante para la aplicación de los tributos. Es, por tanto, un concepto amplio que funciona como género, dentro del cual la LGT distingue varias especies:

– Declaración en sentido estricto (arts. 119 y 128 a 130 LGT): el obligado comunica los hechos y es la Administración quien cuantifica la deuda mediante liquidación.

– Autoliquidación (art. 120 LGT): el obligado, además de comunicar los datos, realiza por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar la deuda o la cantidad a devolver o compensar.

– Comunicación de datos (art. 121 LGT): declaración presentada para que la Administración determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver.

– Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas (art. 122 LGT), así como la autoliquidación rectificativa del artículo 120.3 y 4 LGT cuando la normativa del tributo la prevea.

Junto a ellas existen otras declaraciones que responden a obligaciones formales del artículo 29.2 LGT, como las declaraciones censales y las declaraciones informativas, que no tienen por objeto cuantificar una deuda propia.

b. Sí. El artículo 119.3 LGT establece que las opciones que, según la normativa tributaria, se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración. En el mismo sentido, el artículo 83.2 LIRPF dispone que la opción por la tributación conjunta o individual no puede modificarse una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración. Como el plazo de la campaña del IRPF 2025 finaliza el 30 de junio de 2026, el 22 de junio los cónyuges todavía pueden cambiar de régimen, presentando la autoliquidación conjunta y rectificando las individuales. Debe recordarse que la opción por la tributación conjunta ha de abarcar a todos los miembros de la unidad familiar (art. 83.2 LIRPF): si cualquiera de ellos mantuviera su declaración individual, los demás quedarían obligados a utilizar el mismo régimen.

Si la asesora lo hubiera advertido, por ejemplo, el 5 de julio de 2026, la respuesta sería negativa: vencido el período reglamentario, la opción ejercitada (tributación individual) queda

consolidada y no puede alterarse ni mediante autoliquidación rectificativa ni mediante solicitud de rectificación.

APARTADO 2

No. El artículo 119.2 LGT dispone expresamente que la presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria. La declaración es un acto de comunicación de hechos, no un reconocimiento de deuda, por lo que Don Andrés conserva intacto su derecho a discutir la tributación de la ayuda.

Para ello, al tratarse del IRPF, la vía ordinaria es la autoliquidación rectificativa del artículo 120.3 y 4 LGT, implantada en este impuesto desde el ejercicio 2024, que puede presentarse mientras no haya prescrito el derecho a solicitar la devolución. Al tratarse de una discrepancia interpretativa, debe indicarse en la propia autoliquidación que el motivo es una discrepancia de criterio administrativo.

La diferencia teórica clave es que la exclusión de la ayuda no constituye una «opción» del artículo 119.3 LGT, sino la corrección de una calificación jurídica, por lo que no le afecta la preclusión del período reglamentario.

APARTADO 3

No. La elección entre tributación conjunta e individual es el ejemplo paradigmático de opción tributaria: el contribuyente elige entre dos regímenes jurídicos alternativos y excluyentes. Ejercitada la opción por la tributación conjunta con la presentación de la autoliquidación el 15 de mayo de 2026, y transcurrido el plazo reglamentario el 30 de junio, la opción deviene irrevocable para el ejercicio 2025 conforme a los artículos 119.3 LGT y 83.2 LIRPF.

La autoliquidación rectificativa permite corregir errores u omisiones, pero no sirve para modificar opciones fuera de plazo.

Por tanto, Don Tomás y su hija tributarán conjuntamente en 2025, sin perjuicio de que puedan elegir un régimen distinto en ejercicios futuros. Didácticamente, conviene recordar también la regla del artículo 83.2 LIRPF para el caso de falta de declaración: los contribuyentes tributan

individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración.

APARTADO 4

a. Sí. El Tribunal Supremo, en su sentencia de 30 de noviembre de 2021 (rec. 4464/2020), fijó como doctrina que en el Impuesto sobre Sociedades los obligados tributarios tienen derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos siguientes aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no constituya una opción tributaria del artículo 119.3 LGT. El Tribunal razona que no existe una alternativa entre regímenes jurídicos distintos y excluyentes, sino un derecho autónomo al servicio del principio de capacidad económica, que no puede restringirse salvo por causas previstas en la ley. En consecuencia, nada impide su ejercicio mediante una autoliquidación rectificativa, figura que en el Impuesto sobre Sociedades opera para los períodos de 2024 y siguientes.

Cuantificación (el importe de las bases negativas es inferior a 1 millón de euros, por lo que el límite del 70 % del artículo 26.1 LIS no impide su compensación íntegra):

– Base imponible rectificada: 180.000 - 95.000 = 85.000 euros.

– Cuota rectificada: 85.000 × 25 % = 21.250 euros.

– Devolución: 45.000 - 21.250 = 23.750 euros.

Al tratarse de una cantidad efectivamente ingresada en exceso, su devolución tiene naturaleza de devolución de ingreso indebido, por lo que devengará intereses de demora desde la fecha del ingreso (14 de octubre de 2025) hasta la fecha en que se ordene el pago (art. 32.2 LGT), descontando las dilaciones imputables al interesado.

b. Sí variaría. El artículo 119.4 LGT dispone que en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento. Iniciada la comprobación limitada el 20 de febrero de 2026, la autoliquidación rectificativa de 12 de marzo no produciría

efectos sobre la compensación. Ello no supone la pérdida del derecho: las bases negativas pendientes podrían aplicarse en la liquidación que ponga fin al propio procedimiento de comprobación, debiendo la sociedad hacerlo valer en el trámite de alegaciones.

c. El recargo del artículo 27 LGT se calcula sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea. La autoliquidación se presentó el 14 de octubre de 2025, finalizado el plazo el 25 de julio de 2025, con dos meses completos de retraso, por lo que el recargo inicial fue del 3 % (1 % más 1 % por cada mes completo): 45.000 × 3 % = 1.350 euros. Al reducirse la cuota a 21.250 euros, la base del recargo disminuye y este debe recalcularse: 21.250 × 3 % = 637,50 euros. La diferencia (712,50 euros, o la parte correspondiente si se aplicó la reducción del 25 % del art. 27.5 LGT) deberá devolverse a la sociedad mediante la rectificación de la liquidación del recargo.

Declaración en sentido estricto y procedimiento iniciado mediante declaración

SUPUESTO 2 Don Gabriel Montes falleció el 14 de enero de 2026, dejando como herederos por partes iguales a sus hijos Irene y Hugo. Supóngase que la normativa autonómica aplicable al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones permite a los sujetos pasivos optar entre la presentación de una declaración o de una autoliquidación.

Irene presenta el 30 de junio de 2026 una declaración en la que relaciona los bienes, derechos y deudas de la herencia, su valoración y su parentesco con el causante, sin cuantificar la deuda tributaria. La oficina gestora le requiere aclaraciones sobre la valoración de un inmueble, que Irene atiende en plazo, y le notifica el 10 de noviembre de 2026 la liquidación practicada, de la que resultan 14.200 euros a ingresar.

Hugo, por su parte, no solicitó prórroga y presenta su declaración el 23 de septiembre de 2026, sin requerimiento previo de la Administración. La oficina gestora no le notifica liquidación alguna hasta el 5 de abril de 2027, fecha en la que le notifica una liquidación por idéntico importe. Hugo alega que la Administración ha actuado fuera de plazo y que ya no puede exigirle el impuesto.

CUESTIONES

APARTADO 1

a. ¿Qué diferencia jurídica existe entre lo presentado por Irene y una autoliquidación? ¿Qué procedimiento de gestión se inicia con su presentación?

b. Determine el plazo máximo del que dispone la Administración para notificar la liquidación a Irene y las facultades que puede ejercer durante su tramitación.

APARTADO 2

¿Hasta qué fecha puede Irene ingresar la deuda en período voluntario? ¿Se le exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración?

APARTADO 3

a. ¿Qué consecuencias tiene para Hugo la presentación fuera de plazo de su declaración? Cuantifique, en su caso, el recargo aplicable sobre la liquidación de 14.200 euros.

b. ¿Tiene razón Hugo en su alegación? ¿Podrá la Administración exigirle el impuesto y hasta cuándo?

SOLUCIÓN SUPUESTO 2

APARTADO 1

a. Irene ha presentado una declaración en sentido estricto (art. 119.1 LGT): se limita a manifestar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, pero no realiza las operaciones de calificación y cuantificación, que corresponden a la Administración. En la autoliquidación (art. 120.1 LGT), en cambio, es el propio obligado quien califica, cuantifica e ingresa la deuda. La diferencia tiene consecuencias decisivas: en la declaración el acto que determina la deuda es una liquidación administrativa, que fija un plazo de ingreso en período voluntario, mientras que en la autoliquidación el ingreso debe efectuarse en el plazo de presentación y la Administración solo interviene si decide verificarla o comprobarla.

Con la presentación se inicia el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración, regulado en los artículos 128 a 130 LGT y 133 a 135 RGAT, que la Administración tramita para practicar la liquidación.

b. El artículo 129.1 LGT establece que la Administración deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración. El plazo de presentación del Impuesto sobre Sucesiones es de seis meses desde el fallecimiento (art. 67 RISD), por lo que concluyó el 14 de julio de 2026. Computado de fecha a fecha desde el día siguiente, la Administración dispone hasta el 14 de enero de 2027 para notificar la liquidación. La notificación de 10 de noviembre de 2026 se ha producido, por tanto, en plazo.

Durante la tramitación, el artículo 129.2 LGT permite a la Administración utilizar los datos consignados en la declaración o cualquier otro que obre en su poder, requerir al obligado para que aclare los datos declarados o presente justificantes, y realizar actuaciones de comprobación de valores. El requerimiento de aclaraciones sobre la valoración del inmueble es, por tanto, plenamente ajustado a derecho. El procedimiento termina por liquidación provisional o por caducidad (art. 130 LGT).

APARTADO 2

La liquidación abre un plazo de ingreso en período voluntario conforme al artículo 62.2 LGT: si se notifica entre los días 1 y 15 de cada mes, el plazo finaliza el día 20 del mes siguiente o, si no fuera hábil, el inmediato hábil siguiente. Notificada el 10 de noviembre de 2026, el plazo vencería el 20 de diciembre de 2026; al ser domingo, se traslada al lunes 21 de diciembre de 2026.

No se exigirán intereses de demora. El artículo 129.3 LGT dispone que en las liquidaciones dictadas en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario. La razón es lógica: Irene cumplió en plazo su obligación y el retraso en la cuantificación es imputable al propio funcionamiento del procedimiento administrativo. Todo ello sin perjuicio de la sanción

que pudiera proceder conforme al artículo 192 LGT si la declaración hubiera sido incompleta o inexacta, circunstancia que no consta.

APARTADO 3

a. El artículo 27 LGT es aplicable tanto a las autoliquidaciones como a las declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo. En el caso de las declaraciones, el recargo se calcula sobre el importe de la liquidación derivada de la declaración extemporánea (art. 27.3 LGT). Hugo presentó el 23 de septiembre de 2026, habiendo concluido el plazo el 14 de julio, con dos meses completos de retraso (del 15 de julio al 14 de septiembre). Por tanto:

– Recargo: 1 % + 1 % × 2 meses completos = 3 %.

– Importe: 14.200 × 3 % = 426 euros, sin intereses de demora ni sanción (art. 27.1 y 2 LGT).

– Si se cumplen los requisitos del artículo 27.5 LGT (ingreso total de la deuda y del recargo en los plazos legales), el recargo se reduce en un 25 %: 426 × 0,75 = 319,50 euros.

b. Hugo tiene razón en cuanto a la caducidad, pero no en cuanto a la pérdida del derecho de la Administración. Por haber presentado fuera de plazo, el artículo 129.1 LGT establece que el plazo de seis meses se cuenta desde el día siguiente a la presentación de la declaración extemporánea, por lo que vencía el 23 de marzo de 2027. Notificada la liquidación el 5 de abril de 2027, el procedimiento había caducado (art. 130.b LGT), y la liquidación dictada en un procedimiento caducado no es válida.

No obstante, la caducidad no extingue el derecho a liquidar: el propio artículo 130.b LGT permite a la Administración iniciar de nuevo el procedimiento dentro del plazo de prescripción. Este plazo, de cuatro años (art. 66.a LGT), comenzó el 15 de julio de 2026, día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario de declaración (art. 67.1 LGT). Debe advertirse, conforme al artículo 104.5 LGT, que las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado no interrumpen por sí mismas el plazo de prescripción, si bien los documentos y elementos de prueba obtenidos conservan su validez y eficacia y pueden incorporarse al nuevo procedimiento.

Autoliquidaciones extemporáneas: recargos, requerimiento previo e ingreso

SUPUESTO 3 Don Alberto Requena es titular de un taller de carpintería, tributa en el régimen general del IVA con liquidación trimestral y determina su rendimiento en el IRPF por estimación directa simplificada. En relación con su situación tributaria se producen los siguientes hechos:

1) No presentó el modelo 303 del cuarto trimestre de 2023, cuyo plazo finalizaba el 30 de enero de 2024. Lo presenta voluntariamente el 12 de marzo de 2025, con un resultado a ingresar de 6.000 euros, que ingresa en ese mismo momento.

2) El 15 de julio de 2026 recibe la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación limitada referido a las deducciones del IVA del primer trimestre de 2026.

3) Presenta el 2 de septiembre de 2026 su autoliquidación del IRPF 2025, con un resultado a ingresar de 3.000 euros, sin efectuar el ingreso ni solicitar aplazamiento. Alberto entiende que, al estar en curso la comprobación del IVA, ya no puede beneficiarse del régimen de recargos.

4) El 20 de noviembre de 2026 recibe un requerimiento de la Agencia Tributaria por la falta de presentación del modelo 303 del segundo trimestre de 2026, cuyo plazo vencía el 20 de julio de 2026. Lo presenta el 25 de noviembre de 2026, ingresando 2.400 euros.

Interés de demora vigente en 2025 y 2026: 4,0625 %.

CUESTIONES

APARTADO 1

Determine las consecuencias de la presentación del modelo 303 del cuarto trimestre de 2023, cuantificando el recargo, su posible reducción y los intereses de demora.

APARTADO 2

a. ¿Es correcto el criterio de Alberto sobre la incidencia de la comprobación del IVA en su IRPF? Defina el concepto de requerimiento previo.

b. Determine las consecuencias de la presentación de la autoliquidación del IRPF 2025 sin ingreso, cuantificando los recargos que procedan.

APARTADO 3

Analice las consecuencias de la presentación del modelo 303 del segundo trimestre de 2026, cuantificando los intereses de demora y la sanción que, en su caso, procedería.

SOLUCIÓN SUPUESTO 3

APARTADO 1

El artículo 27.1 LGT define los recargos por declaración extemporánea como prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración. Tras la reforma de la Ley 11/2021, el artículo 27.2 LGT establece un recargo del 1 % más un 1 % adicional por cada mes completo de retraso, sin intereses de demora ni sanciones, si la presentación se efectúa dentro de los 12 meses siguientes al término del plazo; transcurridos 12 meses, el recargo es del 15 % y se exigen además intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de dichos 12 meses hasta la presentación.

En el caso planteado, el plazo finalizó el 30 de enero de 2024 y los 12 meses vencieron el 30 de enero de 2025. Presentada el 12 de marzo de 2025:

– Recargo: 6.000 × 15 % = 900 euros.

– Reducción del 25 % (art. 27.5 LGT): procede, pues ingresó la deuda al presentar la autoliquidación, siempre que ingrese el recargo en el plazo del artículo 62.2 LGT abierto con su notificación: 900 × 0,75 = 675 euros.

– Intereses de demora: desde el 31 de enero de 2025 hasta el 12 de marzo de 2025, es decir, 41 días: 6.000 × 4,0625 % × 41 / 365 = 27,38 euros. Los intereses no son objeto de reducción.

Al tratarse de una regularización voluntaria, no procede sanción alguna (art. 27.1 LGT, en relación con el art. 179.3 LGT).

APARTADO 2

a. No es correcto. El artículo 27.1 LGT considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al

reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. Para que excluya el régimen de recargos, la actuación debe referirse a la misma obligación que se regulariza, esto es, al mismo concepto impositivo y período. Una comprobación limitada sobre las deducciones del IVA del primer trimestre de 2026 no versa sobre el IRPF de 2025, por lo que no impide que la presentación de este último se considere espontánea y se rija por el artículo 27 LGT.

b. La presentación se ha realizado el 2 de septiembre de 2026, habiendo finalizado el plazo el 30 de junio, con dos meses completos de retraso (julio y agosto):

– Recargo extemporáneo: 3.000 × (2 % + 1 %) = 90 euros.

Al no haberse efectuado el ingreso con la presentación, se producen además dos consecuencias adicionales. En primer lugar, conforme al artículo 161.1.b) LGT, el período ejecutivo se inicia el día siguiente a la presentación de la autoliquidación (3 de septiembre de 2026), pues el plazo voluntario ya había concluido. En segundo lugar, el artículo 27.3 LGT precisa que la liquidación del recargo extemporáneo no impide la exigencia de los recargos del período ejecutivo (art. 28 LGT) sobre el importe de la autoliquidación:

– Si ingresa antes de que se le notifique la providencia de apremio: recargo ejecutivo del 5 % = 150 euros.

– Si ingresa en el plazo del artículo 62.5 LGT tras la notificación de la providencia: recargo de apremio reducido del 10 % = 300 euros.

– En otro caso: recargo de apremio ordinario del 20 % = 600 euros, más intereses de demora.

Respecto de la reducción del 25 % del recargo extemporáneo, el artículo 27.5 LGT la admite también si la deuda de la autoliquidación se ingresa en el plazo del artículo 62.2 LGT abierto con la notificación de la liquidación del recargo, y el recargo se ingresa igualmente en ese plazo. Si Alberto lo hace, el recargo extemporáneo quedaría en 67,50 euros.

Tampoco procede sanción: la falta de ingreso de una autoliquidación presentada, que da lugar al período ejecutivo, no constituye la infracción del artículo 191 LGT, que excluye expresamente este supuesto.

APARTADO 3

Al haberse presentado la autoliquidación después del requerimiento de 20 de noviembre de 2026, ya no es aplicable el régimen de recargos del artículo 27 LGT, que exige la ausencia de requerimiento previo. La situación es la de una deuda no ingresada en plazo que se regulariza tras la actuación administrativa, con las siguientes consecuencias:

– Intereses de demora (art. 26.2.b LGT): desde el día siguiente al fin del plazo (21 de julio de 2026) hasta la presentación (25 de noviembre de 2026), 128 días: 2.400 × 4,0625 % × 128 / 365 = 34,19 euros.

– Sanción: la conducta encaja en la infracción del artículo 191 LGT (dejar de ingresar la deuda que debiera resultar de la correcta autoliquidación). Con una base de 2.400 euros, inferior a 3.000, la infracción es leve (art. 191.2 LGT) y se sanciona con multa proporcional del 50 %: 1.200 euros.

– Reducción por pronto pago (art. 188.3 LGT, en redacción de la Ley 11/2021): si ingresa la sanción en el plazo del artículo 62.2 LGT y no recurre la liquidación ni la sanción, se reduce en un 40 %: 1.200 × 0,60 = 720 euros.

La conclusión didáctica es clara: la frontera entre el recargo (sin sanción) y la sanción la marca la existencia de un requerimiento previo referido a la misma obligación. Si Alberto hubiera presentado el modelo 303 antes del 20 de noviembre, solo habría soportado un recargo del 1 % más un 1 % por cada mes completo de retraso (por ejemplo, si lo hubiera presentado el 19 de noviembre, con tres meses completos de retraso: 4 %, es decir, 96 euros), sin intereses ni sanción.

Autoliquidación rectificativa en el IVA y exclusión de recargos (art. 27.2 y 27.4 LGT)

SUPUESTO 4. TALLERES SIERRA, S.L. presenta autoliquidaciones trimestrales del IVA. El 10 de marzo de 2026 se le notifica una liquidación provisional, dictada en un procedimiento de comprobación limitada, relativa al primer trimestre de 2025. La liquidación minora en 700 euros las cuotas deducidas por el renting de un turismo utilizado por el administrador, al no haberse acreditado una afectación a la actividad superior al 50 % (art. 95.Tres LIVA). La

Administración no inicia procedimiento sancionador por apreciar una interpretación razonable de la norma.

La sociedad aplicó el mismo criterio, deduciendo el 100 % de las cuotas del renting, en los trimestres segundo, tercero y cuarto de 2025, con un exceso de deducción de 700 euros en cada uno de ellos. La sociedad estudia tres escenarios:

Escenario A. El 25 de marzo de 2026 presenta autoliquidaciones rectificativas de los tres trimestres, ingresando en ese momento 2.100 euros, y no recurre la liquidación provisional.

Escenario B. Igual que el anterior, pero suponiendo que la liquidación del primer trimestre hubiera llevado aparejada la imposición de una sanción.

Escenario C. En lugar de rectificar cada trimestre, incluye los 2.100 euros en la autoliquidación del primer trimestre de 2026, presentada en plazo en abril, sin identificar los períodos a que corresponden.

Datos adicionales: el plazo del segundo trimestre de 2025 venció el 21 de julio de 2025 (el día 20 era domingo), el del tercero el 20 de octubre de 2025 y el del cuarto el 30 de enero de 2026.

CUESTIONES

APARTADO 1

¿Qué instrumento debe utilizar la sociedad para corregir sus autoliquidaciones de IVA de 2025? Explique su régimen jurídico y sus diferencias con el sistema anterior.

APARTADO 2

En el escenario A, ¿se exigirán recargos por presentación extemporánea? Indique los requisitos que deben concurrir.

APARTADO 3

En el escenario B, cuantifique los recargos exigibles por cada trimestre y su importe con la reducción del artículo 27.5 LGT.

APARTADO 4

Analice las consecuencias del escenario C.

SOLUCIÓN SUPUESTO 4

APARTADO 1

La Ley 13/2023, de 24 de mayo, modificó el artículo 120.3 y añadió un apartado 4 a dicho artículo de la LGT para introducir la autoliquidación rectificativa. Esta figura permite al obligado rectificar, completar o modificar una autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia de que el resultado sea a favor o en contra de la Hacienda Pública, sin necesidad de esperar a una resolución administrativa. Sustituye, en los tributos cuya normativa la prevea, al sistema dual anterior: la autoliquidación complementaria para los errores en perjuicio de la Hacienda Pública y la solicitud de rectificación para los errores en perjuicio del obligado.

En el IVA, la autoliquidación rectificativa se aplica desde septiembre o el tercer trimestre de 2024, mediante el propio modelo 303, en el que debe marcarse la casilla correspondiente, consignarse el número de justificante de la autoliquidación rectificada e indicarse al menos un motivo de rectificación. Dado que los períodos a corregir son de 2025, la sociedad debe utilizar necesariamente esta figura.

Respecto de sus efectos, cuando de la rectificativa resulte un mayor importe a ingresar, se aplica el régimen de los ingresos extemporáneos del artículo 27 LGT; cuando resulte una cantidad a devolver, con su presentación se entiende solicitada la devolución, que se tramitará conforme a los artículos 124 a 127 LGT. La rectificativa no puede afectar a los elementos ya regularizados mediante una liquidación provisional o definitiva. Por esa razón la sociedad no puede rectificar el primer trimestre, ya regularizado, pero sí los tres restantes.

APARTADO 2

No. El artículo 27.2 LGT, en su último párrafo introducido por la Ley 11/2021, excluye los recargos cuando el obligado regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, hechos o

circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren todas estas circunstancias:

– Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses desde el día siguiente a la notificación de la liquidación. Se cumple, pues la presentación del 25 de marzo de 2026 queda muy por debajo del límite del 10 de septiembre de 2026.

– Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes, en los términos del artículo 27.5 LGT. Se cumple, ya que ingresa los 2.100 euros al presentar.

– 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. Se cumple, puesto que la sociedad no recurre.

– Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción. Se cumple, pues no se ha iniciado procedimiento sancionador.

El fundamento de esta exclusión es incentivar que, tras una regularización administrativa no sancionada, el obligado extienda voluntariamente el mismo criterio a los períodos no comprobados, evitando nuevos procedimientos. El incumplimiento posterior de cualquiera de los requisitos determina la exigencia del recargo sin más requisito que la notificación al interesado.

APARTADO 3

En el escenario B no concurre el último requisito, por lo que se aplican los recargos ordinarios del artículo 27.2 LGT (1 % más un 1 % por cada mes completo de retraso, al no haber transcurrido 12 meses en ningún caso):

– Segundo trimestre de 2025: plazo hasta el 21 de julio de 2025; ocho meses completos hasta el 25 de marzo de 2026. Recargo del 9 %: 700 × 9 % = 63 euros; con reducción del 25 %, 47,25 euros.

– Tercer trimestre de 2025: plazo hasta el 20 de octubre de 2025; cinco meses completos. Recargo del 6 %: 42 euros; con reducción, 31,50 euros.

– Cuarto trimestre de 2025: plazo hasta el 30 de enero de 2026; un mes completo. Recargo del 2 %: 14 euros; con reducción, 10,50 euros.

– Total: 119 euros, o 89,25 euros si se cumplen los requisitos de la reducción del artículo 27.5 LGT.

En ningún caso procede sanción ni intereses de demora, al presentarse las autoliquidaciones sin requerimiento previo referido a esos períodos y antes de los 12 meses.

APARTADO 4

El artículo 27.4 LGT exige, para que resulte aplicable el régimen de recargos, que las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y contengan únicamente los datos relativos a dicho período. Al incluir los 2.100 euros en la autoliquidación del primer trimestre de 2026, la sociedad incumple este requisito, de modo que no puede acogerse ni al régimen de recargos ni a la exclusión del artículo 27.2 LGT.

La consecuencia la establece el artículo 191.6 LGT: siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación posterior sin cumplir los requisitos del artículo 27.4 LGT. La sanción es una multa proporcional del 50 % (art. 191.2 LGT):

– Base de la sanción: 2.100 euros. Sanción: 2.100 × 50 % = 1.050 euros.

– Con la reducción del 40 % por pronto pago y no impugnación (art. 188.3 LGT): 1.050 × 0,60 = 630 euros.

Además, al no ser aplicable el artículo 27 LGT, podrán exigirse los intereses de demora de cada período. La enseñanza es relevante: el modo de regularizar no es indiferente, y la rectificación período a período es siempre la vía correcta para no convertir una regularización voluntaria en una infracción.

Rectificación de autoliquidaciones en el IRPF: autoliquidación rectificativa, procedimiento de rectificación e intereses

SUPUESTO 5. Varios contribuyentes del IRPF plantean las siguientes cuestiones relativas al ejercicio 2024, cuyo plazo de declaración finalizó el 30 de junio de 2025:

1) Doña Marta Ruiz presentó su autoliquidación el 15 de mayo de 2025, con un resultado a ingresar de 2.000 euros, que pagó ese mismo día. El 10 de febrero de 2026 advierte que olvidó aplicar una deducción autonómica a la que tenía derecho y presenta una autoliquidación rectificativa con un resultado a ingresar de 1.100 euros. La Agencia Tributaria ordena el pago de la devolución el 30 de abril de 2026.

2) Don Jorge Valle presentó su autoliquidación el 20 de abril de 2025, con un resultado a devolver de 300 euros, que la Administración ordenó pagar el 10 de junio de 2025. El 3 de noviembre de 2025 presenta una autoliquidación rectificativa al advertir que omitió retenciones soportadas de un segundo pagador, elevando el resultado a devolver a 1.000 euros. La Agencia Tributaria ordena el pago de los 700 euros adicionales el 15 de septiembre de 2026, sin que exista dilación imputable a Jorge.

3) Don Pedro Lasa presentó su autoliquidación el 25 de junio de 2025. El 20 de noviembre de 2025 presenta una autoliquidación rectificativa incorporando rendimientos de un arrendamiento omitidos, de la que resultan 1.500 euros adicionales a ingresar, que paga al presentarla.

4) Doña Carmen Ortiz considera que un precepto de la Ley del IRPF aplicado en su autoliquidación vulnera el Derecho de la Unión Europea y quiere obtener la devolución de lo ingresado por ese motivo.

Interés de demora vigente en 2025 y 2026: 4,0625 %.

CUESTIONES

APARTADO 1

Explique el régimen de la autoliquidación rectificativa en el IRPF: plazo de presentación, efectos y límites.

APARTADO 2

Califique la devolución a la que tiene derecho Doña Marta y calcule los intereses de demora que le corresponden.

APARTADO 3

¿Tiene derecho Don Jorge a intereses de demora por la devolución de los 700 euros? En caso afirmativo, cuantifíquelos. ¿Y por la devolución inicial de 300 euros?

APARTADO 4

a. Determine las consecuencias de la autoliquidación rectificativa de Don Pedro.

b. ¿Qué vía puede utilizar Doña Carmen? Indique el plazo de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa.

SOLUCIÓN SUPUESTO 5

APARTADO 1

Tras la Ley 13/2023, el artículo 120.3 LGT dispone que, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado, para rectificar, completar o modificar otra presentada con anterioridad. En el IRPF esta figura se aplica desde el ejercicio 2024, a través del propio modelo 100, y sustituye a la autoliquidación complementaria y a la solicitud de rectificación.

– Plazo: puede presentarse mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda o el derecho del obligado a solicitar la devolución. Si se presenta una vez finalizado el plazo de declaración, tiene carácter extemporáneo.

– Efectos si resulta una cantidad a ingresar superior: se aplica el régimen del artículo 27 LGT (recargos sin sanción) si no ha mediado requerimiento previo.

– Efectos si resulta una cantidad a devolver: se entiende solicitada la devolución, que se tramita por el procedimiento de los artículos 124 a 127 LGT, con los intereses de demora previstos en los artículos 120.3, 31 y 32 LGT.

– Efectos si se minora el importe a ingresar sin originar devolución: se mantiene la obligación de pago hasta el límite del importe resultante de la rectificación.

– Límites: no puede rectificar elementos ya regularizados mediante liquidación provisional o definitiva, y carece de efectos preclusivos, de modo que la Administración puede comprobar posteriormente tanto la autoliquidación original como la rectificativa. Debe indicarse además el motivo, señalando en particular si obedece a una discrepancia de criterio administrativo.

APARTADO 2

Doña Marta ingresó 2.000 euros cuando, rectificada la autoliquidación, solo debía 1.100 euros. Los 900 euros de diferencia son una cantidad efectivamente ingresada que excede de la debida, por lo que su devolución es una devolución de ingresos indebidos (arts. 32 y 221 LGT), no una devolución derivada de la normativa del tributo. Conforme al artículo 32.2 LGT, la Administración abonará el interés de demora del artículo 26 LGT sin necesidad de solicitud, devengado desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago:

– Período: del 15 de mayo de 2025 al 30 de abril de 2026, 350 días, con un tipo del 4,0625 % en ambos años.

– Intereses: 900 × 4,0625 % × 350 / 365 = 35,06 euros.

– Total a devolver: 935,06 euros.

El dato clave es el dies a quo: en los ingresos indebidos el interés se devenga desde el ingreso, porque la Administración ha dispuesto de un dinero que no le correspondía desde ese mismo momento.

APARTADO 3

Los 700 euros adicionales derivan de retenciones soportadas en exceso respecto de la cuota, es decir, de la mecánica del propio impuesto. Se trata, por tanto, de una devolución derivada de la normativa del tributo (art. 31 LGT), no de un ingreso indebido: Jorge no ha ingresado nada en exceso.

El artículo 120.3 LGT dispone que, cuando la rectificación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hayan transcurrido seis meses sin que se haya ordenado el pago por causa imputable a la Administración, esta abonará el interés de demora sin necesidad de solicitud. El plazo de seis meses se cuenta desde la finalización del plazo de presentación o, si este hubiera concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa:

– Inicio del cómputo: 3 de noviembre de 2025. Fin del plazo de seis meses: 3 de mayo de 2026.

– Período de devengo: del 4 de mayo al 15 de septiembre de 2026, 135 días.

– Intereses: 700 × 4,0625 % × 135 / 365 = 10,52 euros.

Por la devolución inicial de 300 euros no se devengan intereses: el plazo de seis meses se contaba desde el fin del plazo de declaración (30 de junio de 2025) y el pago se ordenó el 10 de junio de 2025, dentro de dicho plazo (art. 31.2 LGT y art. 103 LIRPF).

APARTADO 4

a. La rectificativa de Don Pedro, con mayor importe a ingresar y presentada sin requerimiento previo, se rige por el artículo 27 LGT. Con cuatro meses completos de retraso (julio a octubre de 2025):

– Recargo: 1.500 × 5 % = 75 euros; con la reducción del 25 % por ingreso simultáneo, 56,25 euros.

– Sin intereses de demora ni sanción, por presentarse dentro de los 12 meses y de forma espontánea.

b. La normativa reglamentaria dictada en desarrollo del artículo 120.3 LGT (RD 117/2024) permite que cuando el motivo de la rectificación sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración, por la norma aplicada en la autoliquidación, de otra de rango superior (legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un tratado internacional), el obligado pueda instar la rectificación a través del procedimiento de rectificación de los artículos 126 a 129 RGAT, en lugar de presentar una autoliquidación rectificativa. La razón es que, en estos casos, el contribuyente necesita un acto administrativo expreso que pueda impugnar después en vía económico-administrativa y contencioso-administrativa.

El plazo máximo para notificar la resolución es de seis meses. Transcurrido sin resolución expresa, Doña Carmen podrá entender desestimada su solicitud por silencio administrativo, a efectos de interponer el recurso o la reclamación que procedan, sin perjuicio de la obligación de la Administración de resolver expresamente. Si se estimara su pretensión, la cantidad a devolver tendría la naturaleza de ingreso indebido y devengaría intereses desde la fecha del ingreso.

Comunicaciones de datos: art. 121 LGT, comunicación al pagador (modelo 145) y borrador

SUPUESTO 6. Doña Elena Castro trabaja para LOGÍSTICA ARAGÓN, S.A., con una retribución íntegra de 36.000 euros en 2025, siendo su único pagador. En enero de 2025 entregó a la empresa el modelo 145 declarando dos hijos menores convivientes, cuando en realidad uno de ellos convive con su padre, que ostenta su guarda y custodia exclusiva. Como consecuencia, la empresa aplicó durante todo 2025 un tipo de retención del 12 %, cuando el procedente, con los datos correctos, era del 16 %.

Su compañero Don Íñigo Pardo, con una retribución íntegra de 15.000 euros en 2025 de un único pagador y sin otras rentas, comunicó también datos falsos, lo que determinó una retención inferior en 600 euros a la procedente.

En agosto de 2026 Elena tiene un nuevo hijo y, además, solicita a la empresa que le aplique un tipo de retención del 20 % para evitar tener que pagar en su declaración.

Por último, Elena confirmó el borrador del IRPF 2025 puesto a su disposición por la Agencia Tributaria, en el que no figuraba una ganancia patrimonial de 2.300 euros derivada del reembolso de un fondo de inversión, por un error de la entidad gestora en la información suministrada. Elena conocía el reembolso.

CUESTIONES

APARTADO 1

Califique jurídicamente el modelo 145 y distíngalo de la comunicación de datos del artículo 121 LGT y de las declaraciones informativas.

APARTADO 2

¿Han cometido Elena e Íñigo alguna infracción? Califíquela y cuantifique la sanción, con las reducciones que procedan. ¿Responde la empresa pagadora?

APARTADO 3

¿Qué obligaciones tiene Elena respecto del nacimiento de su hijo? ¿Está obligada la empresa a aplicar el tipo del 20 %? Indique sus efectos.

APARTADO 4

¿Qué naturaleza tiene el borrador confirmado? ¿Puede Elena excusarse en el error de los datos fiscales? ¿Qué debe hacer?

SOLUCIÓN SUPUESTO 6

APARTADO 1

El modelo 145 es la comunicación de datos que el perceptor de rendimientos del trabajo dirige a su pagador, regulada en el artículo 88 RIRPF, para que este determine correctamente el tipo de retención. Su destinatario no es la Administración, sino el retenedor; su finalidad es instrumental respecto de la obligación de retener del pagador. No es, por tanto, una declaración tributaria en el sentido del artículo 119 LGT.

La comunicación de datos del artículo 121 LGT es, en cambio, la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que esta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver; con su presentación se entiende solicitada la devolución. Su destinatario es la Administración y su objeto, la cuantificación administrativa de una devolución. En la práctica su ámbito es hoy muy reducido, pues los contribuyentes del IRPF que desean obtener una devolución presentan autoliquidación (art. 103 LIRPF) o confirman el borrador.

Las declaraciones informativas (como el modelo 190 que presentará la empresa con el resumen anual de retenciones) son, por último, obligaciones formales de suministro de información del artículo 29.2.f) y 93 LGT, que no cuantifican una deuda propia del declarante sino que aportan datos con trascendencia tributaria sobre terceros.

APARTADO 2

Sí. El artículo 205 LGT tipifica como infracción no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando de ello se deriven retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes. La base de la sanción es la diferencia entre la retención procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos. Su calificación depende de si el infractor está o no obligado a declarar:

– Elena está obligada a presentar autoliquidación (36.000 euros de un solo pagador superan el límite de 22.000 euros), por lo que la infracción es leve, sancionada con multa del 35 %.

– Base: 36.000 × (16 % - 12 %) = 1.440 euros. Sanción: 1.440 × 35 % = 504 euros. Con la reducción del 40 % del artículo 188.3 LGT: 302,40 euros.

– Íñigo no está obligado a declarar (15.000 euros de un único pagador, sin otras rentas), por lo que la infracción es muy grave, sancionada con multa del 150 %.

– Base: 600 euros. Sanción: 600 × 150 % = 900 euros. Con la reducción del 40 %: 540 euros.

La mayor gravedad en el caso de Íñigo tiene una justificación técnica: al no estar obligado a declarar, la menor retención no se corregiría nunca en una autoliquidación posterior, por lo que el perjuicio para la Hacienda Pública es definitivo. La reducción por conformidad del artículo 188.1.b) LGT no es aplicable, pues se limita a las infracciones de los artículos 191 a 197.

La empresa no responde: aplicó la retención conforme a los datos comunicados, y el artículo 205 LGT sitúa la responsabilidad infractora en el perceptor que comunica datos falsos. El pagador solo debe conservar la comunicación a disposición de la Administración.

APARTADO 3

El artículo 88 RIRPF obliga al perceptor a comunicar al pagador las variaciones de su situación personal y familiar que determinen un tipo de retención distinto en el plazo de 10 días desde que se produzcan, y la variación surte efectos en las nóminas posteriores. Elena debe, por tanto, comunicar el nacimiento en ese plazo, ya que su omisión no constituiría infracción (de ella se derivaría una retención superior, no inferior), pero le impediría ajustar la retención a su situación real.

Respecto del tipo del 20 %, el artículo 88.5 RIRPF permite al contribuyente solicitar por escrito a su pagador la aplicación de tipos de retención superiores a los que resulten de las normas generales, y el pagador está obligado a atender la solicitud cuando se formule con al menos cinco días de antelación a la confección de las nóminas. La solicitud surte efectos hasta el final del año y, en tanto no se renuncie por escrito o no se solicite un tipo superior, en los ejercicios sucesivos. Solo cabe solicitar tipos superiores, nunca inferiores al resultante de las normas reglamentarias.

APARTADO 4

El artículo 98 LIRPF dispone que, cuando el contribuyente considere que el borrador refleja su situación tributaria, puede confirmarlo y, en ese caso, tiene la consideración de declaración por este impuesto. El borrador confirmado es, por tanto, la autoliquidación del contribuyente, con todas sus consecuencias: Elena asume como propio su contenido y responde de su exactitud. Si el borrador no refleja su situación, el artículo 98 LIRPF obliga al contribuyente a modificarlo o presentar la autoliquidación correspondiente.

Elena no puede excusarse en el error de los datos fiscales. El artículo 179.2.d) LGT excluye la responsabilidad cuando se ha puesto la diligencia necesaria, pero esa diligencia no concurre en quien conocía el reembolso del fondo y confirmó un borrador que no lo incluía. La cuota correspondiente es exigible en todo caso, pues la ausencia de culpa solo excluye la sanción, nunca la deuda.

Lo procedente es que Elena presente, antes de cualquier requerimiento, una autoliquidación rectificativa del IRPF 2025 incorporando la ganancia de 2.300 euros. Si lo hace después del 30 de junio de 2026, quedará sujeta únicamente a los recargos del artículo 27 LGT, sin sanción. Si espera a que la Administración detecte la omisión, se expone a una liquidación con intereses de demora y a un procedimiento sancionador por la infracción del artículo 191 LGT.

Pagos a cuenta (I): retenciones e ingresos a cuenta del retenedor

SUPUESTO 7. CONSTRUCCIONES DUERO, S.L. tuvo en 2025 un importe neto de la cifra de negocios de 3.000.000 euros y un volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros. Durante el primer trimestre de 2026 realiza los siguientes pagos:

a) Honorarios a Don Andrés Navas, abogado que inició su actividad profesional en marzo de 2025 y que lo ha comunicado por escrito a la sociedad: 4.000 euros más IVA (840 euros).

b) Alquiler de la oficina de la sociedad a Doña Rosa Peña, persona física: 1.500 euros mensuales más IVA, durante los tres meses.

c) Retribución a Don Félix Román, administrador único de la sociedad, por el ejercicio de su cargo: 10.000 euros.

d) Retribución a una profesora universitaria por impartir un curso sobre prevención de riesgos laborales a la plantilla: 1.200 euros.

e) El 2 de enero de 2026 concede a su empleado Don Mario Gil un préstamo de 20.000 euros al 1 % de interés anual, sin amortización durante el año. El tipo de retención aplicable a Mario es el 18 % y la sociedad no le repercute el ingreso a cuenta.

f) Dividendos a su socia Doña Carla Vidal, persona física, por importe de 10.000 euros, acordados y pagados el 15 de marzo de 2026.

Interés legal del dinero vigente en 2026: 3,25 %.

CUESTIONES

APARTADO 1

Calcule las retenciones que debe practicar la sociedad por los pagos a), b), c), d) y f), justificando base y tipo.

APARTADO 2

Determine la valoración de la retribución en especie del préstamo, el ingreso a cuenta anual y la parte correspondiente al primer trimestre, así como la renta que debe imputarse Mario.

APARTADO 3

Indique los modelos, importes y plazos de ingreso del primer trimestre, así como las declaraciones informativas anuales que deberá presentar la sociedad.

APARTADO 4

¿Qué tipo debería aplicarse a Don Andrés Navas si no hubiera comunicado el inicio de su actividad? ¿Puede la sociedad aplicar el 7 % por el mero hecho de conocer que inició su actividad en 2025?

SOLUCIÓN SUPUESTO 7

APARTADO 1

La sociedad tiene la condición de retenedor (art. 37.2 LGT y art. 99 LIRPF), y las retenciones son una de las modalidades de pagos a cuenta del artículo 23 LGT. La base de retención está constituida por el importe íntegro satisfecho, excluido el IVA, que no es renta del perceptor:

– a) Rendimientos de actividad profesional. El tipo general es del 15 %, pero el artículo 101.5 RIRPF prevé un tipo del 7 % en el período impositivo de inicio de la actividad y en los dos siguientes, siempre que no se haya ejercido actividad en el año anterior y se comunique al pagador. Iniciada en 2025, en 2026 aplica el 7 %: 4.000 × 7 % = 280 euros.

– b) Rendimientos del capital inmobiliario por arrendamiento de inmueble urbano (art. 100 y 101.8 RIRPF): 19 % sobre la renta, sin IVA. Mensual: 1.500 × 19 % = 285 euros. Trimestre: 855 euros. No concurre ninguna de las excepciones del artículo 75.3.g) RIRPF, ya que la renta anual supera ampliamente los 900 euros.

– c) Retribución del administrador (art. 101.2 RIRPF): 35 %, al no ser el importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, supuesto en el que sería del 19 %. Retención: 10.000 × 35 % = 3.500 euros.

– d) Rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias o seminarios (art. 17.2.c LIRPF y art. 101.3 RIRPF): 15 %. Retención: 1.200 × 15 % = 180 euros.

– f) Dividendos, rendimientos del capital mobiliario (art. 101.4 RIRPF): 19 %. Retención: 10.000 × 19 % = 1.900 euros.

APARTADO 2

Los préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero concedidos al trabajador constituyen retribución en especie, valorada por la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período (art. 43.1.1º.c LIRPF). Sobre las retribuciones en especie no cabe retención, sino ingreso a cuenta, calculado aplicando a su valoración el tipo de retención del trabajador (art. 102 RIRPF):

– Valoración anual: 20.000 × (3,25 % - 1 %) = 450 euros.

– Ingreso a cuenta anual: 450 × 18 % = 81 euros.

– Primer trimestre (imputación proporcional): 112,50 euros de valoración y 20,25 euros de ingreso a cuenta. Conforme al artículo 43.2 LIRPF, la valoración de la retribución en especie se adiciona con el ingreso a cuenta, salvo que su importe se repercuta al perceptor. Al no repercutirse, Mario deberá imputarse en su IRPF una renta en especie de 450 + 81 = 531 euros, y podrá deducir de su cuota los 81 euros como pago a cuenta. La lógica es que el ingreso a cuenta asumido por la empresa es, en sí mismo, una ventaja económica para el trabajador.

APARTADO 3

Al no superar su volumen de operaciones 6.010.121,04 euros, la sociedad no tiene la condición de gran empresa y declara trimestralmente, del 1 al 20 de abril de 2026:

– Modelo 111 (rendimientos del trabajo y de actividades económicas): 280 + 3.500 + 180 + 20,25 = 3.980,25 euros.

– Modelo 115 (arrendamientos de inmuebles urbanos): 855 euros.

– Modelo 123 (rendimientos del capital mobiliario): 1.900 euros.

Las declaraciones informativas anuales (resúmenes) se presentarán del 1 al 31 de enero de 2027: modelo 190 (trabajo y actividades económicas, incluido el ingreso a cuenta en especie), modelo 180 (arrendamientos) y modelo 193 (capital mobiliario). Además, el artículo 108 RIRPF obliga a expedir a los perceptores certificado acreditativo de las retenciones e ingresos a cuenta practicados, con anterioridad al inicio del plazo de declaración del IRPF.

APARTADO 4

Si Don Andrés no hubiera comunicado el inicio de la actividad, debería aplicarse el tipo general del 15 %: 4.000 × 15 % = 600 euros. El artículo 101.5 RIRPF condiciona expresamente la aplicación del tipo reducido a que el contribuyente comunique al pagador la concurrencia de dicha circunstancia, y obliga al pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

La sociedad no puede aplicar el 7 % por su mero conocimiento extraoficial del inicio de la actividad. La comunicación es un requisito formal constitutivo, que traslada al perceptor la responsabilidad por la veracidad de los datos y protege al retenedor. Si el retenedor aplicara el tipo reducido sin ella, practicaría una retención inferior a la procedente y podría ser regularizado por la diferencia (320 euros), con los intereses y, en su caso, la sanción que correspondan.

Pagos a cuenta (II): pagos fraccionados en el IRPF (modelo 130)

SUPUESTO 8 Doña Lucía Herrera es abogada y determina su rendimiento neto por estimación directa. En 2025 obtuvo ingresos íntegros de 90.000 euros, de los cuales 70.000 euros correspondieron a clientes empresarios que le practicaron retención.

Don Rubén Salas es fisioterapeuta en estimación directa simplificada. Su rendimiento neto de 2025 fue de 28.000 euros, y de sus ingresos íntegros de 60.000 euros solo 15.000 euros fueron objeto de retención, al atender principalmente a particulares. En 2026 ha obtenido los siguientes datos acumulados desde el 1 de enero:

– Primer trimestre: ingresos 16.000 euros; gastos deducibles 6.000 euros; retenciones soportadas 600 euros.

– Segundo trimestre (acumulado a 30 de junio): ingresos 30.000 euros; gastos 13.000 euros; retenciones 1.200 euros.

– Tercer trimestre (acumulado a 30 de septiembre): ingresos 41.000 euros; gastos 22.000 euros; retenciones 1.800 euros.

– Cuarto trimestre (acumulado a 31 de diciembre): ingresos 52.000 euros; gastos 27.000 euros; retenciones 2.400 euros.

Rubén presentó e ingresó en plazo el primer trimestre, pero olvidó el segundo, que presentó voluntariamente, ingresando su importe, el 4 de septiembre de 2026. No tiene derecho a la deducción por adquisición de vivienda habitual.

CUESTIONES

APARTADO 1

¿Está obligada Doña Lucía a efectuar pagos fraccionados en 2026? Razone la respuesta.

APARTADO 2

Calcule los pagos fraccionados de Don Rubén de los cuatro trimestres de 2026, explicando la mecánica de cálculo. ¿Le resulta aplicable la minoración del artículo 110.3.c) RIRPF?

APARTADO 3

a. ¿Debe presentar el modelo 130 del tercer trimestre a pesar de su resultado? Indique los plazos de presentación de los cuatro trimestres.

b. Determine las consecuencias de la presentación extemporánea del segundo trimestre.

SOLUCIÓN SUPUESTO 8

APARTADO 1

No. El artículo 109.1 RIRPF exime de la obligación de efectuar pagos fraccionados a los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales si, en el año natural anterior, al menos el 70 % de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta. En 2025, Lucía tuvo un porcentaje de ingresos retenidos del 70.000 / 90.000 = 77,78 %, superior al 70 %, por lo que en 2026 no está obligada a presentar el modelo 130.

El fundamento es evitar una doble anticipación: si la mayor parte de los ingresos ya soporta retención, el pago fraccionado resulta innecesario. El requisito se refiere siempre al año anterior, por lo que la exención para 2026 no se ve afectada aunque durante 2026 cambie la composición de su clientela.

APARTADO 2

Rubén sí está obligado: solo el 25 % de sus ingresos de 2025 (15.000 / 60.000) fue objeto de retención. Conforme al artículo 110 RIRPF, en estimación directa el pago fraccionado se calcula aplicando el 20 % al rendimiento neto acumulado desde el primer día del año hasta el último día del trimestre, y del resultado se deducen las retenciones e ingresos a cuenta del mismo período acumulado y los pagos fraccionados ingresados en los trimestres anteriores del ejercicio. El cálculo es acumulativo, lo que permite compensar automáticamente las oscilaciones trimestrales:

– Primer trimestre: rendimiento 10.000; 20 % = 2.000; menos retenciones 600 = 1.400 euros a ingresar.

– Segundo trimestre: rendimiento acumulado 17.000; 20 % = 3.400; menos retenciones 1.200 y pagos anteriores 1.400 = 800 euros a ingresar.

– Tercer trimestre: rendimiento acumulado 19.000; 20 % = 3.800; menos retenciones 1.800 y pagos anteriores 2.200 = -200 euros. El resultado negativo no genera devolución: el ingreso es 0.

– Cuarto trimestre: rendimiento acumulado 25.000; 20 % = 5.000; menos retenciones 2.400 y pagos anteriores 2.200 (1.400 + 800, pues en el tercero no hubo ingreso) = 400 euros a ingresar.

– Total pagos fraccionados de 2026: 1.400 + 800 + 0 + 400 = 2.600 euros, que Rubén deducirá de su cuota en el IRPF 2026 junto con las retenciones soportadas (2.400 euros).

No le resulta aplicable la minoración del artículo 110.3.c) RIRPF, que solo procede cuando el rendimiento neto de las actividades del ejercicio anterior no supera 12.000 euros. Su rendimiento neto de 2025 fue de 28.000 euros.

APARTADO 3

a. Sí. La obligación de presentar el modelo 130 subsiste en todos los trimestres mientras el contribuyente esté obligado a efectuar pagos fraccionados, aunque el resultado sea cero o negativo. Los plazos de 2026 son: primer trimestre, del 1 al 20 de abril; segundo, del 1 al 20

de julio; tercero, del 1 al 20 de octubre; y cuarto, del 1 al 30 de enero de 2027, plazo que, por ser sábado el día 30, se extiende hasta el lunes 1 de febrero de 2027.

b. Los pagos fraccionados son obligaciones tributarias autónomas (art. 23.1 LGT) y su presentación fuera de plazo sin requerimiento previo queda sujeta al artículo 27 LGT. El plazo del segundo trimestre finalizó el 20 de julio de 2026 y la presentación se produjo el 4 de septiembre, con un mes completo de retraso:

– Recargo: 800 × 2 % = 16 euros; con la reducción del 25 % por ingreso simultáneo, 12 euros.

– Sin intereses ni sanción, por ser una regularización espontánea dentro de los 12 meses.

Una observación de interés: dado el carácter acumulativo del modelo 130, si Rubén no hubiera presentado el segundo trimestre y se hubiera limitado a deducir en el tercero solo el pago del primero, habría ingresado en el tercero una cantidad que incluía parte de lo debido en el segundo, sin identificar el período. Esa regularización no cumpliría el artículo 27.4 LGT y constituiría la infracción leve del artículo 191.6 LGT. La presentación separada del segundo trimestre, como hizo Rubén, es la forma correcta de proceder.

Pagos a cuenta (III): pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades (art. 40 LIS y DA 14ª LIS)

SUPUESTO 9. Se plantean los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2026 de dos entidades cuyo período impositivo coincide con el año natural:

ALFA SERVICIOS, S.L., con un importe neto de la cifra de negocios de 2.400.000 euros en 2025, no ha ejercitado nunca opción alguna sobre la modalidad de pago fraccionado. Su autoliquidación del ejercicio 2024 (presentada en julio de 2025) arrojó una cuota íntegra de 60.000 euros, deducciones de 8.000 euros y retenciones de 4.000 euros. La del ejercicio 2025, presentada el 20 de julio de 2026, arrojó una cuota íntegra de 75.000 euros, deducciones de 5.000 euros y retenciones de 2.000 euros. En septiembre de 2026 su administrador pregunta si puede pasar a calcular los pagos sobre la base imponible del propio ejercicio.

TECNOVA INDUSTRIAL, S.A., tributa al tipo general del 25 % y tuvo un importe neto de la cifra de negocios de 14.000.000 euros en 2025. Sus datos acumulados de 2026 son:

– Tres primeros meses: base imponible 400.000 euros; resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias 520.000 euros; retenciones 6.000 euros.

– Nueve primeros meses: base imponible 1.100.000 euros; resultado contable 1.250.000 euros; retenciones 15.000 euros.

– Once primeros meses: base imponible 1.300.000 euros; resultado contable 1.380.000 euros; retenciones 18.000 euros.

Ninguna de las entidades aplica bonificaciones ni tiene bases imponibles negativas pendientes, y TECNOVA no obtiene rentas exentas.

CUESTIONES

APARTADO 1

a. Determine la modalidad de pago fraccionado aplicable a ALFA SERVICIOS, S.L. y calcule sus tres pagos de 2026, indicando qué autoliquidación sirve de referencia en cada uno.

b. Responda a la consulta del administrador de ALFA.

APARTADO 2

Calcule los pagos fraccionados de TECNOVA INDUSTRIAL, S.A. en 2026, justificando la modalidad y los porcentajes aplicables y comparando, en cada período, el importe ordinario con el pago fraccionado mínimo.

APARTADO 3

Indique los plazos de presentación del modelo 202 en 2026, si TECNOVA estaría obligada a presentarlo aunque el resultado fuera cero y qué ocurre si los pagos fraccionados superan la cuota del ejercicio.

SOLUCIÓN SUPUESTO 9

APARTADO 1

a. Al no superar su importe neto de la cifra de negocios los 6.000.000 de euros y no haber ejercitado la opción, ALFA aplica la modalidad del artículo 40.2 LIS: el 18 % de la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviera vencido el primer día de cada uno de los plazos de pago, minorada en las deducciones y bonificaciones y en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquel:

– Abril de 2026: el 1 de abril, el último período con plazo vencido es 2024 (el de 2025 vence en julio de 2026).

Base: 60.000 - 8.000 - 4.000 = 48.000. Pago: 48.000 × 18 % = 8.640 euros.

– Octubre de 2026: la referencia pasa a ser 2025, cuyo plazo terminó el 27 de julio de 2026 (el 25 era sábado).

Base: 75.000 - 5.000 - 2.000 = 68.000. Pago: 68.000 × 18 % = 12.240 euros.

– Diciembre de 2026: misma referencia. Pago: 12.240 euros.

– Total 2026: 33.120 euros.

b. No puede hacerlo para 2026. El artículo 40.3 LIS permite optar por calcular el pago sobre la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses, pero, cuando el período coincide con el año natural, la opción debe ejercitarse en la declaración censal (modelo 036) durante el mes de febrero del año a partir del cual deba surtir efecto. Vencido febrero de 2026, la opción solo podrá surtir efectos desde 2027, si se ejercita en febrero de ese año. Una vez ejercitada, vincula para los períodos siguientes mientras no se renuncie, también mediante declaración censal en el mismo plazo. Este es un buen ejemplo de opción tributaria instrumentada mediante una declaración censal.

APARTADO 2

TECNOVA está obligada a aplicar la modalidad del artículo 40.3 LIS, al haber superado su importe neto de la cifra de negocios los 6.000.000 de euros en los 12 meses anteriores al

inicio del período. Al ser este de al menos 10.000.000 de euros, se aplican además dos especialidades de la disposición adicional decimocuarta LIS:

– Porcentaje ordinario: el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen, redondeado por exceso: 19/20 × 25 % = 23,75 %, que se redondea al 24 %.

– Pago fraccionado mínimo: la cantidad a ingresar no puede ser inferior al 23 % del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de los 3, 9 u 11 primeros meses, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad en el mismo período impositivo. A diferencia del cálculo ordinario, en el mínimo no se deducen las retenciones.

Cálculos:

– Primer pago (abril). Ordinario: 400.000 × 24 % - 6.000 = 90.000 euros. Mínimo: 520.000 × 23 % = 119.600 euros. A ingresar: 119.600 euros.

– Segundo pago (octubre). Ordinario: 1.100.000 × 24 % - 15.000 - 119.600 = 129.400 euros. Mínimo: 1.250.000 × 23 % - 119.600 = 167.900 euros. A ingresar: 167.900 euros.

– Tercer pago (diciembre). Ordinario: 1.300.000 × 24 % - 18.000 - 287.500 = 6.500 euros. Mínimo: 1.380.000 × 23 % - 287.500 = 29.900 euros. A ingresar: 29.900 euros.

– Total pagos fraccionados de 2026: 317.400 euros.

El pago mínimo opera como suelo del importe ordinario: se ingresa en cada período la mayor de ambas cantidades. Su finalidad recaudatoria es asegurar un ingreso anticipado ligado al resultado contable aunque la base imponible sea inferior, por ejemplo por ajustes extracontables negativos.

APARTADO 3

Los pagos fraccionados se efectúan en los primeros 20 días naturales de abril, octubre y diciembre (art. 40.1 LIS). En 2026, el plazo de diciembre se extiende al lunes 21 de diciembre, al ser domingo el día 20.

TECNOVA estaría obligada a presentar el modelo 202 aunque el resultado fuera cero, pues la normativa reguladora del modelo exige su presentación a los contribuyentes cuyo importe

neto de la cifra de negocios supere los 6.000.000 de euros en los 12 meses anteriores al inicio del período. ALFA, en cambio, solo debe presentarlo cuando resulte cantidad a ingresar.

Si los pagos fraccionados, junto con las retenciones, superan la cuota del ejercicio, el exceso se devolverá conforme al artículo 41 LIS. Se trata de una devolución derivada de la normativa del tributo (arts. 31 y 124 a 127 LGT): la Administración debe practicarla en los seis meses siguientes al término del plazo de declaración y, si no la ordena en ese plazo por causa imputable a ella, abonará intereses de demora sin necesidad de solicitud.

Pagos a cuenta (IV): autonomía de la obligación, falta de ingreso del retenedor y derechos del perceptor

SUPUESTO 10. GRÁFICAS LEVANTE, S.A. tiene la condición de gran empresa a efectos tributarios y declara mensualmente las retenciones del trabajo y de actividades profesionales. Por dificultades de tesorería, presenta el 15 de octubre de 2025 el modelo 111 de septiembre de 2025, con un resultado a ingresar de 18.000 euros, sin efectuar el ingreso. Pretende solicitar un aplazamiento.

La Agencia Tributaria le notifica la providencia de apremio el 2 de diciembre de 2025, y la sociedad ingresa la deuda el 18 de diciembre de 2025.

Doña Sara Gil, trabajadora de la sociedad, soportó en 2025 retenciones por importe de 6.400 euros, incluidas las de septiembre. Presentó su autoliquidación del IRPF 2025 el 10 de abril de 2026, con una cuota líquida de 5.200 euros y un resultado a devolver de 1.200 euros. La Agencia Tributaria le comunica que demorará la devolución hasta verificar la situación de su empleador.

Por otra parte, en 2025 la sociedad satisfizo honorarios de 5.000 euros a Don Saúl Ortega, consultor profesional, sin practicarle retención por error. Saúl tuvo en 2025 un rendimiento neto negativo en su actividad.

CUESTIONES

APARTADO 1

Explique la naturaleza de la obligación del retenedor y su relación con la obligación principal. ¿Puede GRÁFICAS LEVANTE aplazar la deuda del modelo 111?

APARTADO 2

Determine las consecuencias de la presentación del modelo 111 sin ingreso: inicio del período ejecutivo, posible infracción y recargo exigible dada la fecha de pago.

APARTADO 3

¿Puede la Administración condicionar la devolución de Sara al ingreso de las retenciones por la empresa?

Indique el plazo de la devolución y sus intereses.

APARTADO 4

Analice las consecuencias de la falta de retención a Don Saúl, tanto para la sociedad como para el perceptor. ¿Influye que Saúl tenga un rendimiento negativo?

SOLUCIÓN SUPUESTO 10

APARTADO 1

El artículo 23.1 LGT define la obligación de realizar pagos a cuenta como la de satisfacer un importe a la Administración por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta, y declara que esta obligación tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. El retenedor es la persona o entidad a quien la ley impone la obligación de detraer e ingresar, con ocasión de los pagos que realice, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a los perceptores (art. 37.2 LGT). Por tanto, la deuda del modelo 111 es una deuda propia de GRÁFICAS LEVANTE, distinta e independiente de las cuotas del IRPF de sus trabajadores.

No puede aplazarla. El artículo 65.2.b) LGT declara inaplazables las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a

cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria. La razón es que el retenedor no adelanta fondos propios: ingresa cantidades que ha detraído de los perceptores y que no le pertenecen. Una solicitud de aplazamiento sería inadmitida y no impediría el inicio del período ejecutivo.

APARTADO 2

– Inicio del período ejecutivo: conforme al artículo 161.1.b) LGT, en las deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, el período ejecutivo se inicia al día siguiente de la finalización del plazo reglamentario. Presentado el modelo dentro del plazo (1 a 20 de octubre), el período ejecutivo se inició el 21 de octubre de 2025.

– Infracción: no se comete la del artículo 191 LGT, pues dicho precepto excluye expresamente los supuestos en que procede la aplicación del artículo 161.1.b) LGT. La presentación correcta y en plazo de la autoliquidación, aun sin ingreso, permite a la Administración conocer la deuda y exigirla por vía de apremio, por lo que no hay ocultación.

– Recargo exigible: notificada la providencia de apremio el 2 de diciembre de 2025, el plazo del artículo 62.5 LGT finalizaba el 20 de diciembre, que al ser sábado se trasladó al lunes 22 de diciembre. Al ingresar el 18 de diciembre, dentro de ese plazo, procede el recargo de apremio reducido del 10 % (art. 28.3 LGT): 18.000 × 10 % = 1.800 euros, sin intereses de demora del período ejecutivo.

A efectos comparativos: si hubiera ingresado antes de la notificación de la providencia, el recargo ejecutivo habría sido del 5 % (900 euros); si no hubiera ingresado en el plazo de la providencia, el recargo de apremio ordinario sería del 20 % (3.600 euros) más los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

APARTADO 3

No. Precisamente por el carácter autónomo de la obligación del retenedor, el contribuyente tiene derecho a deducir de su cuota las retenciones efectivamente practicadas sobre sus rendimientos, con independencia de que el retenedor las haya ingresado o no (art. 23.2 LGT y art. 99 LIRPF). El incumplimiento de GRÁFICAS LEVANTE es una deuda propia de la empresa,

que la Administración debe exigirle a ella por los medios previstos en la ley, sin trasladar sus consecuencias al trabajador, que no tiene ni la disponibilidad ni el control de esos fondos.

Se trata de una devolución derivada de la normativa del tributo (art. 31 LGT y art. 103 LIRPF). Presentada la autoliquidación dentro de plazo, la Administración debe practicar la devolución en los seis meses siguientes al término del plazo de declaración (30 de junio de 2026), es decir, hasta el 31 de diciembre de 2026. Si no ordena el pago en ese plazo por causa no imputable a Sara, devengará a su favor el interés de demora (4,0625 % en 2026) desde el día siguiente al vencimiento de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago, sin necesidad de que lo solicite.

APARTADO 4

Para la sociedad, la falta de retención supone el incumplimiento de su obligación como retenedor. La retención procedente era del 15 % (art. 101.5 RIRPF): 5.000 × 15 % = 750 euros. La Administración puede regularizar a la sociedad exigiéndole esos 750 euros, con los intereses de demora, y el importe no ingresado puede constituir la infracción del artículo 191 LGT, que abarca expresamente la falta de ingreso de los pagos a cuenta.

Para el perceptor, el artículo 99.5 LIRPF dispone que, cuando la retención no se haya practicado o se haya practicado por importe inferior al debido por causa imputable al retenedor, el perceptor deducirá de su cuota la cantidad que debió ser retenida. Saúl puede deducir, por tanto, los 750 euros en su IRPF 2025, aunque no los haya soportado. Si no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, el mismo precepto permite a la Administración elevar al íntegro la cantidad percibida.

Que Saúl tenga un rendimiento negativo no altera la obligación del retenedor: el carácter autónomo del pago a cuenta (art. 23.1 LGT) significa que su exigibilidad no depende de que el perceptor llegue a tener una cuota positiva en el impuesto principal. El rendimiento negativo solo influirá en el resultado de la autoliquidación de Saúl, que, tras deducir la retención que debió practicarse, probablemente le resultará a devolver.