

TRIBUTACIÓN

SUPUESTO GENERAL: PROCEDIMIENTOS DE
GESTIÓN, RECAUDACIÓN, INSPECCIÓN Y
SANCIONADOR. INCIDENCIA DE LA LEY 1/1998

Núm.
76/1999

JOSÉ M.^a Díez-Ochoa Azagra

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

Visión global de un supuesto en el que se analizan las diferentes implicaciones de los procedimientos de gestión, recaudación, inspección y sancionador, así como la incidencia en los mismos de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

ENUNCIADO

Don Astala Vista, administrador único de la sociedad «NIUNDURO, S.A.», se presentó en su despacho profesional con fecha **24 de septiembre de 1999** y le informa de las vicisitudes fiscales que concurren en su empresa y que son las siguientes:

La sociedad «NIUNDURO, S.A.» presentó con fecha **25 de julio de 1995** (último día del plazo de declaración e ingreso) la declaración-liquidación del año **1994**, reconociendo una deuda de 4.000.000 de pesetas, efectuando el ingreso correspondiente.

Igualmente con fecha **25 de julio de 1996** (último día del plazo de declaración e ingreso) la declaración-liquidación del año **1995**, reconociendo una deuda de 5.000.000 de pesetas, pero sin efectuar el ingreso correspondiente y solicitando el oportuno aplazamiento hasta el **25 de julio de 1999** y que fue admitido por la Dependencia de Recaudación con fecha **1 de septiembre de 1996**.

El día **25 de julio de 1999** no efectuó el pago de la deuda aplazada, por lo que la Dependencia de Recaudación le notificó con fecha **1 de septiembre de 1999** la correspondiente Providencia de Apremio con el Recargo, ingresando la totalidad de la deuda el último día del plazo concedido.

Con fecha **30 de julio de 1997** presentó igualmente una declaración-liquidación complementaria del año **1995** reconociendo una deuda adicional de 4.000.000 de pesetas, pero sin efectuar el ingreso correspondiente y solicitando el oportuno aplazamiento hasta el **25 de julio de 1999** y que fue rechazado por la Dependencia de Recaudación por acuerdo de fecha **1 de septiembre de 1997** notificado el **1 de octubre de 1997**, en el acuerdo ya venían incluidos los intereses de demora correspondientes. La deuda reconocida fue pagada con fecha **1 de diciembre de 1997**, sin que se hubiera recibido providencia de apremio respecto de esta deuda.

Con fecha **17 de septiembre de 1997**, la Entidad recibió la liquidación correspondiente al Recargo del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria (LGT) relativo a la declaración-liquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades del año 1995, sin que se haya pagado a la fecha de **24 de septiembre de 1999** y sin que se haya recibido requerimiento alguno para efectuar su ingreso.

Por último, la sociedad «NIUNDURO, S.A.», presentó con fecha **25 de julio de 1997** (último día del plazo de declaración e ingreso) la declaración-liquidación del año **1996**, reconociendo una deuda de 6.000.000 de pesetas, efectuando el ingreso correspondiente.

La sociedad «NIUNDURO, S.A.», fue citada por la Inspección de los Tributos con fecha **20 de junio de 1998** al objeto de comprobar la situación tributaria de los años 1993 a 1996 por el Impuesto sobre Sociedades y por el IVA (las cuatro declaraciones trimestrales). En todos los años la Entidad presentó las correspondientes declaraciones-liquidaciones con fecha 25 de julio de 1994, 25 de julio de 1995, 25 de julio de 1996 y 25 de julio de 1997, reconociendo en los respectivos años las siguientes cantidades:

- 1993: 3.000.000 de ptas.
- 1994: 4.000.000 de ptas.
- 1995: 5.000.000 de ptas. y 4.000.000 de pesetas, en la declaración complementaria.
- 1996: 6.000.000 de ptas.

Con fecha **30 de julio de 1998** la Entidad presentó dos nuevas declaraciones-liquidaciones complementarias de los años **1993 y 1994** reconociendo una deuda de 4.000.000 de pesetas y 3.000.000 de pesetas, respectivamente, pero sin efectuar el ingreso correspondiente, solicitando el aplazamiento correspondiente hasta el 30 de julio del año 2000, sin que hasta la fecha actual (24 de septiembre de 1999) se hubiera contestado la solicitud formulada.

Con fecha **16 de septiembre de 1999** la Entidad recibió la notificación de la Providencia de Apremio, exigiendo el pago de ambas deudas más el correspondiente Recargo de Apremio, en el plazo establecido en el artículo 108 del Reglamento General de Recaudación (RGR).

Las actas del Impuesto sobre Sociedades de los años **1993 y 1994** se firmaron en **Disconformidad** con fecha **8 de mayo de 1999**, formulándose las correspondientes alegaciones con fecha **20 de mayo de 1999**. Los acuerdos de liquidación se notificaron con fecha **20 de septiembre de 1999**.

Por el contrario, las actas de 1995 y 1996 se firmaron en **Conformidad**, con fecha **8 de mayo de 1999**.

El contenido de las actas es el siguiente:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

	1993	1994	1995	1996
Cuota regularizada	10.000.000	11.000.000	12.000.000	13.000.000
Cuota declarada	3.000.000	4.000.000	5.000.000	6.000.000
Cuota declar. complement.	4.000.000	3.000.000	0	0
Cuota a ingresar por acta	3.000.000	4.000.000	7.000.000	7.000.000
Intereses de demora	3.017.053	2.304.766	1.692.083	983.165
Total deuda	6.017.053	6.304.766	8.692.083	7.983.165

La diferencia de cuotas se debe a ciertos gastos no justificados documentalmente y ciertos ingresos no contabilizados.

Por el contrario y por lo que se refiere al **IVA**, se firmó la correspondiente acta, en **Disconformidad**, el **8 de mayo de 1999**, presentando las alegaciones el **20 de mayo**. Los acuerdos de liquidación se notificaron con fecha **20 de septiembre de 1999**.

En ningún caso ha habido suspensión de la actuación inspectora por período superior a 6 meses.

Existen tan sólo las siguientes contingencias fiscales:

a) 4.º Trimestre de 1995 (período de declaración del 1 al 30 de enero de 1996) presentó la siguiente declaración:

IVA REPERCUTIDO	1.450.000
IVA SOPORTADO	1.600.000
A Compensar	150.000

La compensación se efectuó íntegramente en el 1.º Trimestre de 1996.

Sin embargo, de las cantidades que se dedujo como IVA soportado hay que deducir 200.000 pesetas, que no son deducibles.

Asimismo, realizó una operación por la que facturó 1.000.000 más su correspondiente IVA (16%) que no declaró ni ingresó.

En consecuencia, la propuesta de liquidación asciende a:

Cuota a ingresar	210.000 ptas.
Intereses de Demora	62.380 ptas.
Total Deuda	<u>272.380 ptas.</u>

b) 1.º Trimestre de 1996 (período de declaración del 1 al 20 de abril de 1996) presentó la siguiente declaración:

IVA REPERCUTIDO	1.800.000
IVA SOPORTADO	1.650.000
Compensación 4.º Trim. 95	150.000
A Ingresar	<u>0</u>

Sin embargo, de las cantidades que se dedujo como IVA soportado hay que deducir 300.000 pesetas, que no son deducibles. Asimismo, realizó una operación por la que facturó 1.000.000 sin su correspondiente IVA (16%) que no declaró ni ingresó.

En consecuencia, la propuesta de liquidación asciende a:

Cuota a ingresar	610.000 ptas.
Intereses de Demora	166.351 ptas.
Total Deuda	<u>776.351 ptas.</u>

Con fecha 20 de septiembre de 1999 se le notificaron al sujeto pasivo la iniciación de los correspondientes expedientes sancionadores.

Por otro lado a la sociedad «NIUNDURO, S.A.», se le notificó con fecha 1 de febrero de 1999 la resolución del TEAR de Madrid por la que se estimaba la reclamación interpuesta contra unas liquidaciones por el IVA por la que se le exigieron 5.000.000 de pesetas, y que fueron ingresadas con fecha 1 de febrero de 1995. La resolución reconoce el derecho del sujeto pasivo a la devolución de las cantidades ingresadas así como sus intereses legales. Hasta la fecha 24 de septiembre de 1999 no se ha efectuado la devolución de la citada cantidad.

Don Astala Vista, que quiere conocer la conducta a seguir, según su criterio de avezado asesor fiscal cuya fama le precede, le formula las siguientes cuestiones:

- a) Consecuencias fiscales de la presentación de **la declaración-liquidación originaria** del año 1995, en relación al aplazamiento solicitado, al impago en la fecha convenida.
- b) Consecuencias fiscales de la presentación de **la declaración-liquidación complementaria** del año 1995, presentada con fecha **30 de julio de 1997** en relación al aplazamiento solicitado y denegado.
- c) Determinar el importe TOTAL de la deuda que derivada de la liquidación de fecha **17 de septiembre de 1997 calculada a la fecha 24 de septiembre de 1999**.
- d) Determinar las consecuencias fiscales de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras efectuada con fecha **20 de junio de 1998**, en relación a la posible prescripción de los tributos y períodos inspeccionados.
- e) Determinar las consecuencias fiscales de los pagos efectuados con fecha **30 de julio de 1998** respecto de los años 1993 y 1994.
- f) Determinar el importe total de la deuda (con detalle por cada año) de las liquidaciones que derivan de las actas del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, calculando los Intereses de demora.
- g) Determinar las consecuencias, si las hay, de la demora que existe entre la fecha de inicio de actuaciones inspectoras (**20-06-98**) y la notificación de la liquidación que deriva de las mismas (**08-05-99 para las Actas de Conformidad y 20 de septiembre para las Actas de Disconformidad**), en relación a los diferentes años, así como si tiene incidencia en relación al Impuesto sobre Sociedades y al IVA, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes por lo que se refiere a la duración del plazo de la actuación y al contenido de las actas (Cuotas, Intereses de demora y sanciones).
- h) Cuantificar las posibles sanciones tributarias, teniendo en cuenta que con fecha 15 de marzo de 1996 **adquirieron firmeza 4 sanciones impuestas por el Impuesto sobre Sociedades de los años 1989, 1990, 1991 y 1992, derivadas de unas actas de inspección incoadas en su día**.
- i) Qué recursos cabrían contra las actas incoadas, haciendo mención de los motivos de recurso y en especial las del Impuesto sobre Sociedades, años 1993 y 1994.
- j) Determinar los períodos voluntarios de pago de las deudas que derivan de las actas.
- k) Pronunciarse sobre la posibilidad de solicitar la compensación de deudas tributarias con el crédito que tiene reconocido a su favor el sujeto pasivo.
- l) De todas las deudas anteriores: determinar el importe de las deudas que puedan exigírsele a don Astala Vista, en función de qué artículos y qué tipo de responsabilidad, así como cuándo podría derivársele la responsabilidad.

SOLUCIÓN

A) Consecuencias fiscales de la presentación de la declaración-liquidación originaria del año 1995, en relación al aplazamiento solicitado, al impago en la fecha convenida.

La declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 1995, presentada el 25 de julio de 1996 conlleva el reconocimiento de una deuda tributaria de 5.000.000 de pesetas, respecto de las que se solicitó el oportuno aplazamiento hasta el 25 de julio de 1999, que fue concedido, por lo que, en consecuencia, se habrán devengado los Intereses de demora por el aplazamiento concedido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 61.2 de la LGT y 48 a 58 del RGR.

Los Intereses de demora ascienden a:

Deuda aplazada: 5.000.000 de pesetas.

Interés de demora: desde 26-07-96 hasta 25-07-99.

Tipos de Interés: 26-07-96 al 31-12-96	11%	159 días.
01-01-97 al 31-12-97	9,5%	365 días.
01-01-98 al 31-12-98	7,5%	365 días.
01-01-99 al 25-07-99	5,5%	206 días.

Total Intereses de demora 1.244.139 ptas.

Total Deuda aplazada 6.244.139 ptas.

Garantías aportadas en el momento de la solicitud del aplazamiento:

De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 52.4 del RGR, las garantías aportadas deberán cubrir el importe de la cantidad aplazada, más los intereses de demora más un 25% de ambas cantidades, por lo que en consecuencia:

Cantidad aplazada: 5.000.000 de pesetas.

Intereses de demora: 1.650.000 de pesetas (5.000.000 x 11% x 3 años)

(las garantías se calculan en relación al tipo de interés de demora vigente en el momento de la solicitud, que en 1996 era del 11%)

Total: 6.650.000 ptas. x 25% 1.662.500 ptas.

Importe total de las garantías aportadas 8.312.500 ptas.

Ahora bien, al no pagarse el día en que expiraba el aplazamiento y haberse éste solicitado en período voluntario, se inicia inmediatamente el Período Ejecutivo, por lo que se exigirá en vía de apremio, tanto la deuda aplazada como los intereses de demora del aplazamiento y el correspondiente Recargo de Apremio [art. 57.1 a) del RGR].

La notificación de la Providencia de Apremio implica que el Recargo de Apremio asciende al 20% de la deuda apremiada (6.244.139 ptas.), concediéndole el plazo de pago establecido en el artículo 108 del RGR, esto es, si la notificación se efectúa del 1 al 15 de cada mes, hasta el 20 del mismo mes, por el contrario, si se recibiera del 16 a fin de mes, el período de pago será hasta el 5 del mes siguiente.

En consecuencia: Providencia de Apremio: 01-09-99. Período de pago: artículo 108 del RGR: 1 al 15: hasta el 20-09-99.

Recargo de Apremio: 20% s/ 6.244.139 ptas. = 1.248.828 ptas.

Importe total de la Deuda apremiada: 6.244.139 ptas. + 1.248.828 ptas. = 7.492.967 ptas.

Por otro lado, y de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 109 del RGR, se exigirán **Intereses de demora en fase ejecutiva**, desde el inicio de dicho período (26 de julio de 1999) hasta la fecha del ingreso (20 de septiembre de 1999).

Liquidación de Intereses de demora en fase ejecutiva:

Magnitud: 6.244.139 ptas.

Tipo: 5,5%.

Días: 71 días.

Total 66.804 ptas.

La liquidación de Intereses de demora se notificará al interesado exigiéndose su cobro en los plazos del artículo 20 del RGR, esto es, si la notificación se efectúa del 1 al 15 de cada mes, hasta el 5 del mes siguiente, por el contrario, si se recibiera del 16 a fin de mes, el período de pago será hasta el 20 del mes siguiente.

De todo lo anterior, se desprende que la Deuda pendiente del año 1995, por este concepto, asciende a: 66.804 ptas.

B) Consecuencias fiscales de la presentación de la declaración-liquidación complementaria del año 1995, presentada con fecha 30 de julio de 1997 en relación al aplazamiento solicitado y denegado.

La declaración-liquidación complementaria presentada el 30 de julio de 1997, en relación al Impuesto sobre Sociedades, año 1995, reconociendo una deuda de 4.000.000 de pesetas, con solicitud simultánea del aplazamiento, implicará que no se haya iniciado el período ejecutivo.

En consecuencia, serán exigibles los Intereses de demora desde la fecha de la presentación de la declaración-liquidación complementaria (30-07-97) hasta la fecha de la resolución desestimatoria (01-09-97) de acuerdo con los siguientes cálculos:

Magnitud: 4.000.000 de pesetas.

Período: 30-07-97 al 01-09-97, 33 días.

Tipo: 9,5%.

Total Intereses de demora 34.356 ptas.

Total deuda 4.034.356 ptas.

Período de Pago (art. 55.4 del RGR): en el plazo de pago establecido en el artículo 108 del RGR, esto es, si la notificación se efectúa del 1 al 15 de cada mes, hasta el 20 del mismo mes, por el contrario, si se recibiera del 16 a fin de mes, el período de pago será hasta el 5 del mes siguiente.

En consecuencia, habiéndose notificado la resolución desestimatoria el **1 de octubre de 1997**, tendría que haberse pagado hasta el **20 de octubre de 1997**, plazo que se incumplió, por lo que se habría iniciado inmediatamente el Período Ejecutivo, con el devengo del Recargo de Apremio.

Como el pago de la deuda se efectuó el **1 de diciembre de 1997**, antes de recibir la Providencia de Apremio, el Recargo de Apremio queda fijado en el 10% sobre la deuda apremiada (4.034.356 ptas.), todo ello, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 127.1 de la LGT.

De todo lo anterior, se desprende que la Deuda pendiente del año 1995 en relación a la deuda que deriva de la declaración complementaria presentada, asciende a: 403.436 ptas. (10% s/ 4.034.356).

c) Determinar el importe TOTAL de la deuda que derivada de la liquidación de fecha 17 de septiembre de 1997 calculada a la fecha 24 de septiembre de 1999.

Por otro lado, la declaración-liquidación presentada el 30 de julio de 1997 se ha de calificar como una declaración-liquidación extemporánea, presentada sin que hubiera mediado requerimiento administrativo, por lo que será de aplicación el recargo establecido en el artículo 61.3 de la LGT.

Como el tiempo transcurrido entre el fin del período voluntario (25-07-96) hasta la fecha de la presentación (30-07-97) es superior a 12 meses, el recargo asciende al 20% de la deuda autoliquidada más los intereses de demora desde el fin del período de declaración hasta la fecha de presentación.

En consecuencia (art. 61.3 de la LGT): 4.000.000 de ptas. x 20% = 800.000 ptas. + Interés de demora desde 26-07-96 al 30-07-97.

Tipos de Interés:	26-07-96 al 31-12-96	11%	159 días.
	01-01-97 al 30-07-97	9,5%	211 días.
Total Intereses de demora	410.818 ptas.		
Total Liquidación Recargo artículo 61.3 de la LGT	1.210.818 ptas.		

El período de pago de la liquidación del recargo del artículo 61.3 será el establecido en el artículo 20 del RGR, esto es, si la notificación se efectúa del 1 al 15 de cada mes, hasta el 5 del mes siguiente, por el contrario, si se recibiera del 16 a fin de mes, el período de pago será hasta el 20 del mes siguiente, por lo que al haberse recibido **el 17 de septiembre de 1997** tendría que haberse pagado hasta el **20 de octubre de 1997**.

Como dicha deuda no se pagó en el plazo indicado, la deuda está en **Período Ejecutivo, por lo que se habrá devengado el Recargo de Apremio (art. 127 de la LGT)**: Recargo del 10% sobre dicha cantidad, si se paga antes de la notificación de la Providencia de Apremio.

Si se recibiese dicha Providencia: Recargo del 20% más Interés de demora desde 21-10-97 hasta la fecha de pago.

Del enunciado se desprende que hasta la fecha de 24 de septiembre de 1999, no se ha recibido la Providencia de Apremio, **por lo que en consecuencia, la deuda pendiente asciende a:**

• Recargo del artículo 61.3 de la LGT	1.210.818 ptas.
• Recargo de Apremio (10%)	121.082 ptas.
• Total	1.331.900 ptas.

D) Determinar las consecuencias fiscales de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras efectuada con fecha 20 de junio de 1998 en relación a la posible prescripción de los tributos y períodos inspeccionados.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

AÑO	INICIO DE PRESCRIPCIÓN	PRESCRIPCIÓN	LEY 1/1998 (vigente desde 01-01-99)
1993	25-07-94	25-07-1999	01-01-1999
1994	25-07-95	25-07-2000	25-07-1999
1995	25-07-96	25-07-2001	25-07-2000
1996	25-07-97	25-07-2002	25-07-2001

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:

AÑO/PERÍODO	INICIO DE PRESCRIPCIÓN	PRESCRIPCIÓN	LEY 1/1998 (vigente desde 01-01-99)
1.º Trim. 1993.....	20-04-1993	20-04-1998	20-04-1998
2.º Trim. 1993.....	20-07-1993	20-07-1998	20-07-1998
3.º Trim. 1993.....	20-10-1993	20-10-1998	20-10-1998
4.º Trim. 1993.....	30-01-1994	30-01-1999	01-01-1999
1.º Trim. 1994.....	20-04-1994	20-04-1999	01-01-1999
2.º Trim. 1994.....	20-07-1994	20-07-1999	01-01-1999
3.º Trim. 1994.....	20-10-1994	20-10-1999	01-01-1999
4.º Trim. 1994.....	30-01-1995	30-01-2000	30-01-1999
1.º Trim. 1995.....	20-04-1995	20-04-2000	20-04-1999
2.º Trim. 1995.....	20-07-1995	20-07-2000	20-07-1999
3.º Trim. 1995.....	20-10-1995	20-10-2000	20-10-1999
4.º Trim. 1995.....	30-01-1996	30-01-2001	30-01-2000
1.º Trim. 1996.....	20-04-1996	20-04-2001	20-04-2000
2.º Trim. 1996.....	20-07-1996	20-07-2001	20-07-2000
3.º Trim. 1996.....	20-10-1996	20-10-2001	20-10-2000
4.º Trim. 1996.....	30-01-1997	30-01-2002	30-01-2001

Como el inicio de la actuación inspectora es de **20 de junio de 1998**, a dicha fecha ha prescrito tan sólo el 1.º Trimestre de 1993, pero no el resto de los períodos de liquidación del IVA, así como tampoco ninguno de los períodos impositivos del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, la reducción del plazo de prescripción de 5 a 4 años, establecida por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no le afecta, por cuanto dicho cambio normativo entró en vigor el 1 de enero de 1999, por lo que a la fecha de inicio de actuaciones inspectoras, no estaba en vigor el citado cambio normativo. Éste es el sentido mantenido por la Dirección General de Tributos en contestación a una consulta tributaria de fecha 1 de abril de 1999.

Por último, hay que tener en cuenta que tanto el inicio de actuaciones inspectoras, como la presentación de las declaraciones complementarias presentadas tanto antes del requerimiento administrativo, como las presentadas después del mismo, interrumpen a su vez el cómputo de la prescripción, iniciándose un nuevo cómputo de un plazo de 4 años.

En resumen, los nuevos plazos de prescripción, como consecuencia de la presentación de las declaraciones complementarias extemporáneas serán:

TRIBUTOS	INICIO PRESCRIPCIÓN	DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA	PRESCRIPCIÓN	LEY 1/1998 (desde 01-01-99)
Sociedades 1993 ..	25-07-1994	30-07-98	30-07-2003	30-07-2002
Sociedades 1994 ..	25-07-1995	30-07-98	30-07-2003	30-07-2002
Sociedades 1995 ..	25-07-1996	30-07-97	30-07-2002	30-07-2001
Sociedades 1996 ..	25-07-1997	x	30-07-2002	30-07-2001

E) Determinar las consecuencias fiscales de los pagos efectuados con fecha 30 de julio de 1998 respecto de los años 1993 y 1994.

De acuerdo con el artículo 30 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, producen los siguientes efectos:

- a) Interrumpen la prescripción de acuerdo con el artículo 66 de la Ley General Tributaria.
- b) Se calculan Intereses de demora hasta la fecha del ingreso, por la parte de la deuda autoliquidada e ingresada.
- c) No impiden la aplicación de las sanciones por las Infracciones tributarias que se hubieran cometido.
- d) Se consideran como un ingreso a cuenta respecto de la cuota que derive de la regularización que se incorpora en el acta que se incoe.

Ahora bien, el importe de las deudas autoliquidadas (4.000.000 y 3.000.000) no se ingresó en el momento de presentar la declaración-liquidación por cuanto se solicitó el aplazamiento correspondiente, sin que a la fecha de 24 de septiembre de 1999 se haya recibido resolución expresa sobre la solicitud. Ello implica que el período de pago está suspendido y no se ha iniciado el período ejecutivo, motivo por el cual, la Providencia de Apremio de fecha 16 de septiembre de 1999 no resulta procedente, por lo que habría que proceder a su **impugnación** [art. 138.1 d) de la LGT y art. 99 del RGR].

Igualmente **podrá suspenderse la ejecución de la misma, sin aportación de garantías**, en virtud de lo dispuesto en el artículo [art. 135.2 de la LGT y art. 101.2 c) del RGR].

En este sentido, hay que tener en cuenta que aun cuando el **artículo 55.5 del RGR** establece que, si hubieran transcurrido 7 meses desde la presentación de la solicitud de aplazamiento, sin que se hubiera resuelto de forma expresa, la solicitud ha de entenderse desestimada, dicho efecto del silencio negativo ha de entenderse a los exclusivos efectos de la presentación de los correspondientes recursos contra la desestimación tácita, pero no libera a la Administración de resolver de forma expresa la solicitud presentada, de tal forma que hasta dicho momento, el plazo de pago de la deuda respecto de la que se solicitó su aplazamiento sigue suspendido.

En consecuencia, la deuda recurrida y suspendida su ejecución, por este concepto ascenderá a:

Principal (4.000.000 + 3.000.000)	7.000.000
Recargo de Apremio (20 % s/ 7.000.000)	1.400.000

F) Determinar el importe total de la deuda (con detalle por cada año) de las liquidaciones que derivan de las actas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, calculando los Intereses de demora.

Al haberse iniciado las actuaciones de comprobación e investigación el 20 de junio de 1998, esto es, después de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (fecha de entrada en vigor: 19 de marzo de 1998), la actuación inspectora está sometida al plazo de duración máximo de 12 meses que establece el artículo 29.1, por lo que el acto de liquidación habrá de dictarse como máximo el 20 de junio de 1999, si bien, dicho plazo es ampliable hasta los 24 meses.

Por otro lado, al haberse incoado las actas después de la entrada en vigor de la citada Ley 1/1998, deberá incluirse en el **acta** la propuesta de regularización comprensiva de la Cuota regularizada y de los Intereses de demora.

Por el contrario, las **sanciones** deberán imponerse en expediente separado e independiente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 y la disposición transitoria única 2.ª de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

El procedimiento sancionador se encuentra regulado en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

De los datos del enunciado, se desprende que las liquidaciones que derivan de las actas son de fecha:

IMPUESTO	FECHA DEL ACTA	FECHA DE LA LIQUIDACIÓN
Sociedades/93	Acta de Disconformidad 08-05-99	20-09-99
Sociedades/94	Acta de Disconformidad 08-05-99	20-09-99
Sociedades/95	Acta de Conformidad 08-05-99	08-06-99
Sociedades/96	Acta de Conformidad 08-05-99	08-06-99
IVA	Acta de Disconformidad 08-05-99	20-09-99

En relación a las **actas de Conformidad**, no se ha incumplido el plazo de duración máximo de 12 meses desde el inicio (20-06-98) hasta la fecha de la liquidación (08-06-99) por lo que, en consecuencia, la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras interrumpió el plazo de prescripción de los ejercicios y tributos regularizados mediante este tipo de actas.

Por el contrario, en relación a **las actas de Disconformidad**, sí se ha incumplido el plazo de duración máximo de 12 meses desde el inicio (20-06-98) hasta la fecha de la liquidación (20-09-99), por lo que, a diferencia del caso anterior, la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras no interrumpió el plazo de prescripción de los ejercicios y tributos regularizados mediante este tipo de actas. En este caso, habrá que tener en cuenta si la liquidación que deriva del acta de disconformidad se ha practicado dentro del plazo de prescripción.

Así:

IMPUESTO	FECHA DEL ACTA	DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA	PRESCRIPCIÓN	LIQUIDACIÓN
Sociedades/93	Acta de Disconf. 08-05-99	30-07-98	30-07-2002	20-09-99
Sociedades/94	Acta de Disconf. 08-05-99	30-07-98	30-07-2002	20-09-99
IVA. 4.º Trim. 95 .	Acta de Disconf. 08-05-99	xx	30-01-2000	20-09-99
IVA. 1.º Trim. 96	Acta de Disconf. 08-05-99	xx	20-04-2000	20-09-99

En consecuencia, aun cuando la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras no interrumpió el derecho de la Administración para comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo, por incumplimiento del plazo de los 12 meses establecido en la Ley 1/1998, sin embargo, la liquidación practicada por la Administración se practica dentro del plazo de prescripción, como consecuencia de que la propia declaración extemporánea presentada por el sujeto pasivo, interrumpió a su vez la prescripción del derecho de la Administración a comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 66.1 c) de la LGT.

Por último, y en relación a la **imposición de las sanciones firmes respecto del Impuesto sobre Sociedades, años 1989, 1990, 1991 y 1992**, hay que tener en cuenta que las mismas se han de tomar en consideración a la hora de agravar las sanciones tributarias que se impongan, en su caso, respecto de los ejercicios ahora regularizados.

Dicho criterio de agravamiento (comisión reiterada) se encuentra regulado en el artículo 82 de la LGT y 17 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

Las sanciones firmes de los años 1989, 1990, 1991 y 1992 sólo se considerarán respecto de los años 1995 y 1996, ya que son firmes antes de la comisión de las de dichos años (25-07-96 y 25-07-97), por el contrario, respecto de los años 1993 y 1994 no se tomará en consideración dicha circunstancia como agravante al haberse cometido las infracciones antes de la firmeza del expediente que sirve como agravante. Dicho extremo se desarrollará posteriormente.

REGULARIZACIÓN

1.º Impuesto sobre Sociedades:

1993

Cuota Regularizada	10.000.000
Cuota Declarada	– 3.000.000
Cuota Declar. Complement.	– 4.000.000
Cuota a Ingresar por Acta	3.000.000
Intereses de demora	3.017.053
Total Deuda tributaria	6.017.053 ptas.

Cálculo de los Intereses de demora: [arts. 77.5 y 87.2 de la LGT y arts. 30.3 b) y 69 del Real Decreto 939/1986]

- Por los 4.000.000 autoliquidados en la declaración extemporánea:

Magnitud: 4.000.000 de ptas.

Día Inicial: 26-07-94

Día Final: 30-07-98

Cálculo: 26-07-94 al 31-12-94: 160 días al 11%
 01-01-95 al 31-12-95: 365 días al 11%
 01-01-96 al 31-12-96: 365 días al 11%
 01-01-97 al 31-12-97: 365 días al 9,5%
 01-01-98 al 30-07-98: 211 días al 7,5%
 Total Intereses de demora 1.625.095 ptas.

- Por los 3.000.000 descubiertos:

Magnitud: 3.000.000 de ptas.

Día Inicial: 26-07-94

Día Final: 22-06-99 (al ser de Disconformidad el acta, se calcularán: fecha del acta más 15 días del plazo de alegaciones + 30 días del plazo que tiene la Administración para practicar la liquidación)

Cálculo: 26-07-94 al 31-12-94: 160 días al 11%
 01-01-95 al 31-12-95: 365 días al 11%
 01-01-96 al 31-12-96: 365 días al 11%
 01-01-97 al 31-12-97: 365 días al 9,5%
 01-01-98 al 31-12-98: 365 días al 7,5%
 01-01-99 al 22-06-99: 173 días al 5,5%
 Total Intereses de demora 1.391.958 ptas.

Intereses de demora totales (1.391.958 + 1.625.095) 3.017.053 ptas.

1994

Cuota Regularizada	11.000.000
Cuota Declarada	- 4.000.000
Cuota Declar. Complement.	- 3.000.000
Cuota a Ingresar por Acta	4.000.000
Intereses de demora	2.304.766
Total Deuda tributaria	6.304.766 ptas.

Cálculo de los Intereses de demora: [arts. 77.5 y 87.2 de la LGT y arts. 30.3 b) y 69 del Real Decreto 939/1986]

- Por los 3.000.000 autoliquidados en la declaración extemporánea:

Magnitud: 3.000.000 de ptas.

Día Inicial: 26-07-95

Día Final: 30-07-98

Cálculo: 26-07-95 al 31-12-95: 160 días al 11%
 01-01-96 al 31-12-96: 365 días al 11%
 01-01-97 al 31-12-97: 365 días al 9,5%
 01-01-98 al 30-07-98: 211 días al 7,5%

Total Intereses de demora 888.821 ptas.

- Por los 4.000.000 descubiertos:

Magnitud: 4.000.000 de ptas.

Día Inicial: 26-07-95

Día Final: 22-06-99 (al ser de Disconformidad el acta, se calcularán: fecha del acta más 15 días del plazo de alegaciones + 30 días del plazo que tiene la Administración para practicar la liquidación)

Cálculo: 26-07-95 al 31-12-95: 160 días al 11%
 01-01-96 al 31-12-96: 365 días al 11%
 01-01-97 al 31-12-97: 365 días al 9,5%
 01-01-98 al 31-12-98: 365 días al 7,5%
 01-01-99 al 22-06-99: 173 días al 5,5%
 Total Intereses de demora 1.415.945 ptas.

Intereses de demora totales (888.821 + 1.415.945) 2.304.766 ptas.

1995

Cuota Regularizada	12.000.000
Cuota Declarada	- 5.000.000
Cuota Declar. Complement.	0
Cuota a Ingresar por Acta	7.000.000
Intereses de demora	1.692.083
Total Deuda tributaria	8.692.083 ptas.

Cálculo de los Intereses de demora: (arts. 77.5 y 87.2 de la LGT y art. 69 del Real Decreto 939/1986)

- Por los 7.000.000 descubiertos:

Magnitud: 7.000.000 de ptas.

Día Inicial: 26-07-96

Día Final: 08-06-99 (al ser de Conformidad el acta, se calcularán: fecha del acta + 30 días del plazo que tiene la Administración para practicar la liquidación)

Cálculo: 26-07-96 al 31-12-96: 160 días al 11%
 01-01-97 al 31-12-97: 365 días al 9,5%
 01-01-98 al 31-12-98: 365 días al 7,5%
 01-01-99 al 08-06-99: 158 días al 5,5%
 Total Intereses de demora 1.692.083 ptas.

Intereses de demora totales 1.692.083 ptas.

Sin embargo, la liquidación que deriva del acta está mal calculada por cuanto no se ha tenido en cuenta el ingreso que deriva de la declaración-liquidación presentada extemporáneamente el 30 de julio de 1997, en la que se reconoció una deuda de 4.000.000 de pesetas.

En consecuencia, la liquidación correcta habría sido:

1995

Cuota Regularizada	12.000.000
Cuota Declarada	- 5.000.000
Cuota Declar. Complement.	- 4.000.000
Cuota a Ingresar por Acta	3.000.000
Intereses de demora	725.178
Total Deuda tributaria	3.725.178 ptas.

Cálculo de los Intereses de demora: (arts. 77.5 y 87.2 de la LGT y art. 69 del Real Decreto 939/1986)

- Por los 3.000.000 descubiertos:

Magnitud: 3.000.000 de ptas.

Día Inicial: 26-07-96

Día Final: 08-06-99 (al ser de Conformidad el acta, se calcularán: fecha del acta + 30 días del plazo que tiene la Administración para practicar la liquidación)

Cálculo: 26-07-96 al 31-12-96: 160 días al 11%
 01-01-97 al 31-12-97: 365 días al 9,5%
 01-01-98 al 31-12-98: 365 días al 7,5%
 01-01-99 al 08-06-99: 158 días al 5,5%

Total Intereses de demora 725.178 ptas.

Intereses de demora totales 725.178 ptas.

Las posibilidades de recurrir la liquidación practicada erróneamente se analizarán en la pregunta correspondiente.

1996

Cuota Regularizada	13.000.000
Cuota Declarada	- 6.000.000
Cuota Declar. Complement.	0
Cuota a Ingresar por Acta	7.000.000
Intereses de demora	983.165
Total Deuda tributaria	7.983.165 ptas.

Cálculo de los Intereses de demora: (arts. 77.5 y 87.2 de la LGT y art. 69 del Real Decreto 939/1986)

- Por los 7.000.000 descubiertos:

Magnitud: 7.000.000 de ptas.

Día Inicial: 26-07-97

Día Final: 08-06-99 (al ser de Conformidad el acta, se calcularán: fecha del acta + 30 días del plazo que tiene la Administración para practicar la liquidación)

Cálculo: 26-07-97 al 31-12-97: 160 días al 9,5%

01-01-98 al 31-12-98: 365 días al 7,5%

01-01-99 al 08-06-99: 158 días al 5,5%

Total Intereses de demora 983.165 ptas.

Intereses de demora totales 983.165 ptas.

2.º Impuesto sobre el Valor Añadido.

La regularización que deriva de la comprobación del IVA podría haberse efectuado bien mediante la incoación de **un Acta de Comprobado y Conforme (art. 52 del Real Decreto 939/1986)**, mediante la que el Inspector actuario manifiesta la conformidad con las declaraciones-liquidaciones presentadas por el sujeto pasivo, en relación a los períodos:

- 1993: 2.º, 3.º y 4.º Trimestres.
- 1994: 1.º, 2.º, 3.º y 4.º Trimestres.

- 1995: 1.º, 2.º y 3.º Trimestres.
- 1996: 2.º, 3.º y 4.º Trimestres.

Simultáneamente se incoaría un Acta de Disconformidad, en la que el sujeto pasivo manifiesta la disconformidad con la propuesta de liquidación que le formula el Inspector actuario, en la que se incluiría la propuesta de liquidación respecto de los siguientes períodos:

- 1995: 4.º Trimestre.
- 1996: 1.º Trimestre.

También podría haberse incoado una única acta, de Disconformidad, en la que se efectúe la propuesta de regularización en relación a todos los períodos comprobados, de la que tan sólo derivaría deuda tributaria a ingresar respecto del 4.º Trimestre de 1995 y 1.º Trimestre de 1996, si bien, se deberá incluir la manifestación del Inspector actuario respecto del resto de los períodos objeto de comprobación de los que no deriva deuda tributaria.

En cualquier caso, la propuesta de liquidación será:

1995: 4.º Trimestre.

IVA REPERCUTIDO (1.450.000 + 160.000)	1.610.000
IVA SOPORTADO (1.600.000 - 200.000)	1.400.000
Cuota a ingresar	210.000 ptas.
Intereses de demora	62.380 ptas.
Total Deuda	272.380 ptas.
A Compensar	0 ptas.

1996: 1.º Trimestre.

IVA REPERCUTIDO (1.800.000 + 160.000)	1.960.000
IVA SOPORTADO (1.650.000 - 300.000)	1.350.000
Compensación 4.º Trim. 95	0
Cuota a ingresar	610.000
Intereses de demora	166.351
Total Deuda	776.351

LIQUIDACIÓN INTERESES DE DEMORA:

1995: 4.º Trimestre.

- Por las 210.000 descubiertas:

Magnitud: 210.000 ptas.

Día Inicial: 30-01-96

Día Final: 22-06-99 (al ser de Disconformidad el acta, se calcularán: fecha del acta más 15 días del plazo de alegaciones + 30 días del plazo que tiene la Administración para practicar la liquidación)

Cálculo: 30-01-96 al 31-12-96: 336 días al 11%
 01-01-97 al 31-12-97: 365 días al 9,5%
 01-01-98 al 31-12-98: 365 días al 7,5%
 01-01-99 al 22-06-99: 173 días al 5,5%

Total Intereses de demora 62.380 ptas.

Intereses de demora 62.380 ptas.

1996: 1.º Trimestre.

- Por las 610.000 descubiertas:

Magnitud: 610.000 ptas.

Día Inicial: 20-04-96

Día Final: 22-06-99 (al ser de Disconformidad el acta, se calcularán: fecha del acta más 15 días del plazo de alegaciones + 30 días del plazo que tiene la Administración para practicar la liquidación)

Cálculo: 20-04-96 al 31-12-96: 225 días al 11%
 01-01-97 al 31-12-97: 365 días al 9,5%
 01-01-98 al 31-12-98: 365 días al 7,5%
 01-01-99 al 22-06-99: 173 días al 5,5%

Total Intereses de demora 166.351 ptas.

Intereses de demora 166.351 ptas.

De todo lo anteriormente expuesto, se deduce que la Deuda tributaria total que deriva de las actas incoadas asciende a:

IMPUESTO	PERÍODO	CUOTA TRIBUTARIA	INTERESES DE DEMORA	DEUDA
Sociedades	1993	3.000.000	3.017.053	6.017.053
Sociedades	1994	4.000.000	2.304.766	6.304.766
Sociedades	1995	7.000.000	1.724.781	8.724.781
Sociedades	1996	7.000.000	983.165	7.983.165
IVA - 95	4.º Trim.	210.000	62.380	272.380
IVA - 96	1.º Trim.	610.000	166.351	776.351
Total		21.820.000	8.258.496	30.078.496

Por otro lado, la Entidad debe además las siguientes cantidades:

Autoliquidación Impuesto sobre Sociedades, año 1995:

- Deuda aplazada 6.244.139 ptas., cantidad pagada el 20-09-99.
- Recargo de Apremio 1.284.828 ptas., cantidad pagada el 20-09-99.
- Intereses de demora en fase ejecutiva 66.804 ptas., pendientes de notificar.

Autoliquidación Impuesto sobre Sociedades, año 1995, declaración extemporánea:

- Deuda 4.034.356 ptas., cantidad pagada el 01-12-97.
- Recargo de Apremio 403.436 ptas., pendientes de notificar.

Autoliquidación Impuesto sobre Sociedades, años 1993 y 1994, declaración extemporánea:

- Deuda: 4.000.000 de ptas. (1993) + 3.000.000 de ptas (1994) = 7.000.000 de ptas.

Respecto de dicha deuda se solicitó aplazamiento estando pendiente de resolverse la solicitud formulada por lo que su ingreso está suspendido.

- Recargo de apremio, según Providencia de 16 de septiembre de 1999: 1.400.000 ptas. (ambas deudas estarían recurridas y suspendida su ejecución sin aportación de garantías).

Liquidación Recargo 61.3 de la LGT correspondiente a la declaración-liquidación extemporánea del año 1995:

Deuda	1.210.818 ptas., cantidad pendiente de pago.
Recargo de Apremio (10%)	121.082 ptas., si se pagase antes de recibir la Providencia de Apremio.

g) Determinar las consecuencias, si las hay, de la demora que existe entre la fecha de inicio de actuaciones inspectoras (20-06-98) y la notificación de la liquidación que deriva de las mismas (08-05-99 para las Actas de Conformidad y 20 de septiembre para las Actas de Disconformidad), en relación a los diferentes años, así como si tiene incidencia en relación al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes por lo que se refiere a la duración del plazo de la actuación y al contenido de las actas (Cuotas, Intereses de demora y sanciones).

Como se ha dicho anteriormente, la actuación inspectora se ha iniciado después de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (19 de marzo de 1998), por lo que le afectará el plazo de duración máximo de 12 meses desde el inicio hasta la fecha de la liquidación que deriva del acta (art. 29 de la citada Ley), plazo que es ampliable a 24 meses, pero que, de los datos del enunciado, se desprende que no ha sido objeto de ampliación.

Por otro lado, rige igualmente el plazo de 6 meses para las suspensiones injustificadas del procedimiento. De los datos del enunciado se desprende que dicho plazo no se ha incumplido.

En relación al plazo de duración total de 12 meses se desprende que en relación a las **Actas de Conformidad**, no se ha excedido por cuanto la liquidación que deriva del acta se produce al mes de la fecha de la firma (**art. 60.2 del Real Decreto 939/1986**), por lo que se entenderá efectuada la liquidación el 8 de junio de 1999, esto es, no se ha sobrepasado el plazo de duración de los 12 meses desde el inicio (20 de junio de 1998).

Ahora bien, respecto de las **Actas de Disconformidad**, el plazo de los 12 meses sí que ha sido sobrepasado por cuanto la liquidación se efectúa el 20 de septiembre de 1999, habiéndose iniciado la actuación igualmente el 20 de mayo de 1998, por lo que por aplicación del artículo 29.3 de la Ley 1/1998 y 31.4 del Real Decreto 939/1986, se entiende que el inicio de las actuaciones inspectoras no interrumpió la prescripción (si bien, como se ha dicho, las declaraciones extemporáneas presentadas por el propio sujeto pasivo, sí produjeron dicho efecto interruptivo).

En consecuencia, los ingresos que derivan de las declaraciones extemporáneas del Impuesto sobre Sociedades efectuadas después del requerimiento (30 de julio de 1998) han de calificarse como **Ingresos fuera de plazo sin mediar requerimiento administrativo, por lo que no serán sancionables, siendo de aplicación el Recargo establecido en el artículo 61.3 de la LGT.**

LIQUIDACIÓN DEL RECARGO DEL ARTÍCULO 61.3 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA:

- *Declaración-liquidación extemporánea del Impuesto sobre Sociedades, año 1993.*

Retraso (25-07-94 al 30-07-98): superior a 12 meses. 20% más Intereses de demora desde el fin del período voluntario de declaración hasta la fecha de presentación.

Liquidación:

Porcentaje de Recargo: $20\% \text{ s}/4.000.000 = 800.000 \text{ ptas.}$

Intereses de demora: Magnitud: 4.000.000 de ptas.

Día Inicial: 26-07-94

Día Final: 30-07-98

Cálculo: 26-07-94 al 31-12-94: 160 días al 11%
 01-01-95 al 31-12-95: 365 días al 11%
 01-01-96 al 31-12-96: 365 días al 11%
 01-01-97 al 31-12-97: 365 días al 9,5%
 01-01-98 al 30-07-98: 211 días al 7,5%

Total Intereses de demora 1.625.095 ptas.

Total recargo artículo 61.3 de la LGT 2.425.095 ptas.

- *Declaración-liquidación extemporánea del Impuesto sobre Sociedades, año 1994.*

Retraso (25-07-95 al 30-07-98): superior a 12 meses. 20% más Intereses de demora desde el fin del período voluntario de declaración hasta la fecha de presentación.

Liquidación:

Porcentaje de Recargo: $20\% \text{ s}/3.000.000 = 600.000 \text{ ptas.}$

Intereses de demora: Magnitud: 3.000.000 de ptas.

Día Inicial: 26-07-95

Día Final: 30-07-98

Cálculo: 26-07-95 al 31-12-95:	160 días al 11%
01-01-96 al 31-12-96:	365 días al 11%
01-01-97 al 31-12-97:	365 días al 9,5%
01-01-98 al 30-07-98:	211 días al 7,5%
Total Intereses de demora	888.821 ptas.

Total recargo artículo 61.3 de la LGT 1.488.821 ptas.

Por último, las actas deberán contener exclusivamente la propuesta de regularización que deriva de la situación tributaria del sujeto pasivo (Cuota, Intereses de demora o Recargos del art. 61.3 de la LGT), pero quedarán excluidas las sanciones, que se tramitarán en procedimiento separado e independiente (art. 34 de la Ley 1/1998 y Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre).

H) Cuantificar las posibles sanciones tributarias, teniendo en cuenta que con fecha 15 de marzo de 1996 adquirieron firmeza 4 sanciones impuestas por el Impuesto sobre Sociedades de los años 1989, 1990, 1991 y 1992, derivadas de unas actas de inspección incoadas en su día.

Para las **infracciones cometidas en el año 1994, en relación al Impuesto sobre Sociedades, año 1993**, el artículo 87.1 de la LGT, según redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Reforma Parcial de la LGT, disponía que:

«1. Las infracciones tributarias graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del medio al triple de las cuantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 80, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.»

Por su parte, la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma Parcial de la LGT, dio nueva redacción al artículo 87.1 de la LGT, quedando redactado en los siguientes términos:

«**1.** Las infracciones tributarias graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100 de las cuantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 80, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente y sin perjuicio de la reducción fijada en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.»

A los efectos de determinar la sanción a imponer en relación a la infracción cometida en el año 1994 (ejercicio 1993), es necesario analizar conforme a lo señalado en la disposición transitoria primera de la Ley 25/1995, el régimen sancionador más favorable, si el vigente al tiempo en que

se cometieron los hechos (Ley 10/1985) o el vigente en el momento en que se sancionan las conductas (Ley 25/1995). En el mismo sentido se expresa el artículo 4.3.º de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

La Ley 10/1985 partía de una sanción mínima del 50%, estando fijado el máximo en el 300%, mientras que la Ley 25/1995 mantiene el límite de la sanción mínima al 50%, pero reduce el porcentaje de la sanción máxima al 150%.

Siendo más favorable la redacción dada por la Ley 25/1995 es por lo que habrá de aplicarse retroactivamente la normativa vigente a partir de la entrada en vigor de dicha Ley 25/1995, de reforma de la LGT.

Para las infracciones cometidas a partir del 22 de julio de 1995 (fecha de entrada en vigor de la Ley 25/1995, de Reforma Parcial de la LGT), esto es, en relación al Impuesto sobre Sociedades, años 1994, 1995 y 1996, así como en relación al IVA, no se plantea el problema de la aplicación retroactiva por cuanto a la fecha de la comisión ya está en vigor la nueva redacción del artículo 87 de la LGT.

Criterios de Graduación:

Por lo que se refiere a la **reducción de la sanción por Conformidad** del sujeto pasivo con la propuesta de regularización que deriva de las actas, y que asciende al 30% de la sanción, hay que tener en cuenta que dicho criterio tan sólo operará en relación a las actas de Conformidad incoadas por los ejercicios 1995 y 1996 del Impuesto sobre Sociedades, por cuanto los restantes ejercicios y la referida al IVA, se firmaron en Disconformidad.

Por otro lado, de los datos del enunciado se desprende que se aprecia el criterio de agravamiento de «**Ocultación de datos**» regulado en el artículo 82 de la LGT y 20 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por cuanto la cuota descubierta deriva de ingresos no contabilizados y de gastos no justificados documentalmente.

El porcentaje de incremento de la sanción mínima variará del 10% al 25%, en función de la cuota descubierta.

Por último, en relación al criterio de **Reincidencia o Comisión reiterada** regulado en el artículo 82 de la LGT y 17 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, hay que tener en cuenta que la firmeza de las sanciones que sirven para apreciar la reincidencia se produce el 15 de marzo de 1996, por lo que no procederá aplicar dicho criterio de agravamiento en relación al Impuesto sobre Sociedades, años 1993 y 1994, por cuanto las infracciones correspondientes a dichos ejercicios se cometieron antes de la firmeza de la sanción que sirve de antecedente (25-07-94 y 25-07-95) así como en relación al IVA, 4.º Trimestre de 1995 (30-01-96).

Procederá apreciar dicho criterio en relación al Impuesto sobre Sociedades, años 1995 y 1996, por cuanto las infracciones correspondientes a dichos ejercicios se cometieron después de la firmeza de la sanción que sirve de antecedente (25-07-96 y 25-07-97), así como en relación al IVA, 1.º Trimestre de 1996 (20-04-96).

Todas las sanciones se consideran un único antecedente (art. 17.4 del Real Decreto 1930/1998) si derivan de una misma actuación de comprobación e investigación.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1993.

- **Cuota Descubierta: 3.000.000 de pesetas.**

Los 3.000.000 de pesetas, reconocidos en la declaración complementaria presentada después del inicio de actuaciones inspectoras, serían sancionable (art. 30.3 del Real Decreto 939/1986) si bien, por haber durado la actuación inspectora más de 12 meses, se consideran efectuados antes del requerimiento [art. 31.4 b) del citado Real Decreto], por lo que sería de aplicación el recargo del artículo 61.3 de la LGT.

- **Tipificación de la Infracción:** artículo 79 a) de la LGT (dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria en los plazos reglamentarios).
- **Magnitud sancionable: 3.000.000 de pesetas.**
- **Graduación de la sanción:**

Mínimo Legal	50 puntos
Ocultación *	15 puntos
Comisión reiterada	x
Total Sanción	65%
Conformidad	x

- **Total Sanción (65% s/3.000.000) 1.950.000 ptas.**

- Ocultación: $3.000.000 / 10.000.000 = 30\%$
- Porcentaje de incremento Superior del 25% e Inferior al 50%: + 15 puntos

En el caso de que la propuesta de sanción que le formulara la Administración apreciase que la magnitud sancionable fuera por importe de 7.000.000 de pesetas, o que apreciara la comisión reiterada, cabría recurrir la misma por los motivos expuestos anteriormente.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1994.

- **Cuota Descubierta: 4.000.000 de pesetas.**

Los 4.000.000 de pesetas, reconocidos en la declaración complementaria presentada después del inicio de actuaciones inspectoras, serían sancionable (art. 30.3 del Real Decreto 939/1986) si bien, por haber durado la actuación inspectora más de 12 meses, se considerarían efectuados antes del requerimiento [art. 31.4 b) del citado Real Decreto], por lo que sería de aplicación el recargo del artículo 61.3 de la LGT.

- **Tipificación de la infracción:** artículo 79 a) de la LGT (dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria en los plazos reglamentarios).

- **Magnitud sancionable: 4.000.000 de pesetas.**

- **Graduación de la sanción:**

Mínimo Legal	50 puntos
Ocultación *	15 puntos
Comisión reiterada	x
Total Sanción	65%
Conformidad	x

- **Total Sanción (65% s/4.000.000) 2.600.000 ptas.**

- Ocultación: $4.000.000 / 11.000.000 = 36\%$
- Porcentaje de incremento Superior al 25% e Inferior al 50%: + 15 puntos

En el caso de que la propuesta de sanción que le formulara la Administración apreciase la comisión reiterada, cabría recurrir la misma por los motivos expuestos anteriormente.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1995.

- **Cuota Descubierta: 3.000.000 de pesetas.**

A los 3.000.000 de pesetas, reconocidos en la declaración-liquidación presentada con fecha 30 de julio de 1997 les es de aplicación el Recargo establecido en el artículo 61.3 de la LGT, que excluye la aplicación de la sanción.

Como se ha dicho, la liquidación que deriva del acta está mal calculada, por cuanto no toma en cuenta dicho pago.

- **Tipificación de la infracción:** artículo 79 a) de la LGT (dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria en los plazos reglamentarios)
- **Magnitud sancionable: 3.000.000 de pesetas.**
- **Graduación de la sanción:**

Mínimo Legal	50 puntos
Ocultación *	10 puntos
Comisión reiterada *	10 puntos
Total Sanción	70 puntos
Conformidad (30% s/ 70 puntos)	(21 puntos)

- **Total Sanción (49% s/ 3.000.000) 1.470.000 ptas.**
 - Ocultación: $3.000.000 / 12.000.000 = 25\%$
 - Porcentaje de incremento superior al 10% sin que exceda del 25%: + 10 puntos
 - Comisión Reiterada: un único antecedente por el mismo impuesto y por las cuatro sanciones firmes + 10 puntos

En el caso de que la propuesta de sanción que le formulara la Administración apreciase que la magnitud sancionable fuera por importe de 7.000.000 de pesetas, cabría recurrir la misma por los motivos expuestos anteriormente.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1996.

- **Cuota Descubierta: 7.000.000 de pesetas.**
- **Tipificación de la infracción:** artículo 79 a) de la LGT (dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria en los plazos reglamentarios).
- **Magnitud sancionable: 7.000.000 de pesetas.**

- **Graduación de la sanción:**

Mínimo Legal	50 puntos
Ocultación *	20 puntos
Comisión reiterada *	10 puntos
Total Sanción	80 puntos
Conformidad (30% s/ 80 puntos)	(24 puntos)

- **Total Sanción (56% s/7.000.000) 3.920.000 ptas.**

- Ocultación: $7.000.000 / 13.000.000 = 53\%$
- Porcentaje de incremento superior al 50% sin que exceda del 75%: + 20 puntos
- Comisión Reiterada: un único antecedente por el mismo impuesto y por las cuatro sanciones firmes + 10 puntos

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, AÑO 1995, 4.º TRIMESTRE.

Se han cometido dos Infracciones tributarias, una por dejar de ingresar la deuda tributaria [art. 79 a) de la LGT], por importe de 210.000 pesetas, y otra, acreditar cantidades a compensar en cuotas de declaraciones futuras [art. 79 d) de la LGT] por las 150.000 pesetas, declaradas a compensar en los períodos siguientes.

En consecuencia:

- **Por la Infracción tipificada en el artículo 79 a) de la LGT.**

Cuota Descubierta: 210.000 pesetas.

Esta cantidad hay que descomponerla entre parte de la cuota que deriva de una determinada operación respecto de la que se repercutió el IVA correspondiente ($1.000.000 \times 16\% = 160.000$) y parte que deriva de la propia operatividad de la liquidación del impuesto (IVA soportado no deducible) por importe de 50.000 pesetas.

- **Tipificación de la Infracción:** artículo 79 a) de la LGT (dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria en los plazos reglamentarios).
- **Magnitud sancionable: 210.000 pesetas.**

• **Graduación de la sanción:**

Mínimo Legal	50 puntos	75 puntos *
Ocultación *	25 puntos	25
Comisión reiterada	0 *	0
Total Sanción	75 puntos	100 puntos

• Total Sanción	75% s/ 50.000	37.500 ptas.
	100% s/ 160.000	160.000 ptas.
		<u>197.500 ptas.</u>

- Mínimo Legal: con carácter general, el 50%, pero cuando se trata de falta de ingreso de cantidades efectivamente repercutidas, el mínimo legal se cuantifica en el 75%, en virtud del artículo 88.3 de la LGT.
- Ocultación: $150.000 / 210.000 = 76\%$.
- Porcentaje de incremento superior al 75%: + 25 puntos.
- Comisión Reiterada: un único antecedente por impuesto diferente y por las cuatro sanciones firmes + 5 puntos. Al ser el porcentaje de incremento inferior al 10%, no se considera como agravante (art. 17.3 del Real Decreto 1930/1998).

• **Por la infracción tipificada en el artículo 79 d) de la LGT.**

Cantidad declarada a compensar en ejercicios futuros: 150.000 ptas.

Sanción (art. 88.1 de la LGT): $15\% \text{ s/ } 150.000 \text{ ptas.} = \mathbf{22.500 \text{ ptas.}}$

De acuerdo con lo establecido en el artículo 88.1, último párrafo de la LGT, esta sanción se deducirá de la sanción que se imponga con posterioridad como consecuencia de la compensación de las cantidades declaradas.

Total sanción 4.º Trimestre de 1995: 220.000 ptas. (197.500 + 22.500)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, AÑO 1996, 1.º TRIMESTRE.

- **Cuota Descubierta: 610.000 pesetas.**
- **Tipificación de la infracción:** artículo 79 a) de la LGT (dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria en los plazos reglamentarios).

- **Magnitud sancionable: 610.000 pesetas.**

- **Graduación de la sanción:**

Mínimo Legal	50 puntos *
Ocultación *	25 puntos
Comisión reiterada	0 *
Total Sanción	75 puntos

- **Total Sanción (75% s/ 610.000) 457.500 ptas.**

A deducir la sanción impuesta por el 4.º Trimestre de 1995, por la infracción tipificada en el artículo 79 d) de la LGT: 22.500 ptas.

- Mínimo Legal: con carácter general, el 50%, pero cuando se trata de falta de ingreso de cantidades efectivamente repercutidas, el mínimo legal se cuantifica en el 75%, en virtud del artículo 88.3 de la LGT.
- En el caso presente la falta de ingreso deriva de IVA soportado no deducible y de IVA devengado no repercutido, por lo que todo irá al mínimo general.
- Ocultación: $610.000 / 610.000 = 100\%$.
- Porcentaje de incremento superior al 75%: + 25 puntos.
- Comisión Reiterada: un único antecedente por impuesto diferente y por las cuatro sanciones firmes + 5 puntos. Al ser el porcentaje de incremento inferior al 10%, no se considera como agravante (art. 17.3 del Real Decreto 1930/1998).

**Total Sanción por la Infracción 1.º Trimestre de 1996:
435.000 ptas. (457.500 – 22.500)**

En cuanto al **Procedimiento Sancionador**, deberá instruirse un expediente por cada acta incoada, por lo que en el presente caso, deberían haberse instruido 5 expedientes diferentes (1.º Infracción por el Impuesto sobre Sociedades de 1993; 2.º Infracción por el Impuesto sobre Sociedades de 1994; 3.º Infracción por el Impuesto sobre Sociedades de 1995; 4.º Infracción por el Impuesto sobre Sociedades de 1996; 5.º Infracción por el IVA, 4.º Trimestre de 1995 y 1.º Trimestre de 1996).

La tramitación del procedimiento sancionador puede llevarse a cabo, bien por el **Procedimiento Abreviado**, regulado en el artículo 34 del Real Decreto 1930/1998, utilizado cuando en poder del Instructor están todos los datos necesarios para sancionar la conducta, procedimiento que será utili-

zado generalmente cuando las sanciones se imponen como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación efectuadas por la Inspección de los Tributos y que han culminado en acta, o bien, por **el Procedimiento Ordinario**, que será utilizado cuando el Instructor del expediente ha de procurarse los datos, documentos y antecedentes necesarios para acreditar la culpabilidad del sujeto pasivo y los hechos en los que se fundamenta la infracción y la correspondiente sanción.

1) Qué recursos cabrían contra las actas incoadas, haciendo mención de los motivos de recurso y en especial las del Impuesto sobre Sociedades, años 1993 y 1994.

De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 61 del Real Decreto 939/1986, contra las liquidaciones que derivan de las actas puede interponerse bien el Recurso de Reposición (potestativo) o bien Reclamación Económico-Administrativa, no pudiendo simultanearse ambos recursos a la vez.

El plazo para la interposición de dichos recursos es en ambos casos de 15 días hábiles a contar desde la notificación de la liquidación.

En consecuencia, tratándose de **Actas de Conformidad**, la liquidación se entiende practicada y notificada al mes de la fecha del acta, por lo que en este caso, al ser las actas de fecha 8 de mayo de 1999, la liquidación se entiende efectuada el 8 de junio de 1999, adquiriendo firmeza la liquidación el 25 de junio de 1999.

Ahora bien, como se ha expresado en el apartado de Regularización, el **Acta de Conformidad referida al Impuesto sobre Sociedades, año 1995**, adolecía de un error, por cuanto no se dedujo el importe que deriva de la declaración-liquidación extemporánea presentada el 30 de julio de 1997, en la que se reconoció una deuda de 4.000.000 de pesetas. Por tal motivo, cabría haber interpuesto cualquiera de ambos recursos.

De los datos del enunciado se desprende que no se interpuso recurso alguno, por lo que la liquidación adquirió firmeza el 25 de junio. Así las cosas, y aun cuando la liquidación sea errónea, no cabría ahora (24-09-99) interponer ninguno de ellos, por cuanto serían extemporáneos.

La única posibilidad que quedaría sería iniciar el procedimiento de rectificación de errores materiales o de hecho y los aritméticos, regulado en el artículo 156 de la LGT, si bien, ha de advertirse que dicho procedimiento procede, aun cuando el acto sea firme, cuando este tipo de errores se pueda apreciar de los propios datos que obren en el expediente, sin traer a colación normativa alguna o datos extraídos de otros expedientes.

Podría instarse, igualmente, el Procedimiento especial de anulación de actos administrativos previsto en el artículo 154 a) de la LGT por adolecer el acto administrativo de liquidación de un vicio de infracción manifiesta de la ley, si bien ha de decirse que en dicho procedimiento no tiene legitimación el sujeto pasivo para instarlo, si bien puede la Administración instarlo de oficio, de comprobarse el error padecido.

En el caso de que se anulase la liquidación y de haberse pagado en los plazos de ingreso, procedería la devolución del ingreso indebido del exceso (4.000.000 más los Intereses de demora desde la fecha de ingreso hasta la fecha en que se efectúe la propuesta de devolución).

Por lo que se refiere a las **Actas de Disconformidad del Impuesto sobre Sociedades, años 1993 y 1994**, hay que tener en cuenta que la liquidación se ha notificado el 20 de septiembre de 1999, por lo que el plazo para recurrir finalizará el 7 de octubre de 1999, en consecuencia no sería firme a la fecha de la visita (04-09-99).

Los motivos de recurso se basan en que la demora por más de 12 meses determina, como se ha dicho, que los ingresos efectuados después del requerimiento no serían sancionables, ya que se les aplicaría el Recargo del artículo 61.3 de la LGT.

En consecuencia, el recurso se dirigiría a excluir de la liquidación que deriva del acta los Intereses de demora por los ingresos extemporáneos efectuados el 30 de julio de 1998 por importe de 4.000.000 y 3.000.000 de pesetas, respectivamente, si bien, a raíz del recurso, se practicará la liquidación del Recargo del artículo 61.3 de la LGT.

En el caso de que las **magnitudes sancionables en las infracciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, años 1993 y 1994** incluyeran la deuda reconocida el 30 de julio de 1998, habría que impugnar las sanciones por cuanto en dicho importe no han de quedar incluidas las cantidades reconocidas en las declaraciones complementarias presentadas el 30-07-98, por cuanto les resulta de aplicación el artículo 61.3 de la LGT, que excluye las sanciones.

j) Determinar los períodos voluntarios de pago de las deudas que derivan de las actas.

Para las actas de Conformidad:

- Fecha del Acta: 08-05-99.
- Fecha de la Liquidación: 08-06-99.
- Período Voluntario de pago (art. 20 del RGR):
 - Notificación efectuada del 1 al 15 de cada mes: hasta el 5 del mes siguiente.
 - Notificación efectuada del 15 a fin de mes: hasta el 20 del mes siguiente.

En consecuencia, podrán pagarse en período voluntario hasta el 5 de julio de 1999. De los datos del enunciado no se desprende que hubieran sido satisfechas, por lo que se **habrá iniciado el Período Ejecutivo**, devengándose el Recargo de Apremio, que será del 10%, si se pagasen antes de

la notificación de la Providencia de Apremio, o del 20% más los intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo (6 de julio de 1999) si se pagase después de recibir la notificación de dicha Providencia de Apremio.

Para las actas de Disconformidad:

- Fecha del Acta: 08-05-99
- Fecha de la Notificación de la Liquidación: 20-09-99

En consecuencia, podrán pagarse en período voluntario hasta el 20 de octubre de 1999, estando en período voluntario a la fecha de 24 de septiembre de 1999.

De lo anteriormente expuesto, se deduce que por lo que se refiere a las actas de Conformidad, al estar ya en período ejecutivo, se deberá el importe que deriva de la propia acta más el correspondiente Recargo de Apremio, que es del 10% por cuanto está pendiente de notificar la Providencia de Apremio.

κ) Pronunciarse sobre la posibilidad de solicitar la compensación de deudas tributarias con el crédito que tiene reconocido a su favor el sujeto pasivo.

La resolución del TEAR de Madrid, de fecha 1 de febrero de 1999, reconoce a favor del sujeto pasivo la devolución de 5.000.000 de pesetas, ingresadas el 1 de febrero de 1995, más los correspondientes Intereses de demora.

De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 68.1 a) de la LGT y 67.2 último párrafo del RGR, el acto administrativo del que deriva el crédito a favor del sujeto pasivo ha de ser firme (que en este caso se produciría el 18 de febrero de 1999), o bien mediante declaración expresa del sujeto pasivo indicando que no se va a recurrir (para el caso de que se solicitase la compensación dentro del plazo de recurso contra la resolución o sentencia).

En todo caso, a la fecha de 24 de septiembre de 1999, la resolución del TEAR de Madrid ya es firme.

Como paso previo para solicitar la compensación de dicho crédito con las Deudas tributarias es necesario determinar el importe total del mismo, teniendo en cuenta que la devolución de Ingresos Indevidos devenga a favor de su titular el abono del interés de demora, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 10 de la Ley 1/1998 y 155 de la LGT.

Por otro lado, hay igualmente que tener en cuenta que hasta la fecha de entrada en vigor de la Ley 1/1998 (19 de marzo de 1998) la devolución de ingresos indebidos devengaba el abono del interés legal vigente en el momento en que se efectúa el ingreso y con carácter fijo a lo largo de todo el período de cálculo (en vez del de demora actualmente vigente).

Por tal razón y teniendo en cuenta la fecha en que se realizó el ingreso (1 de febrero de 1995), es por lo que conviene hacer el cálculo en función de ambos tipos de interés y ello por cuanto la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, determina que cuando el ingreso se haya efectuado antes del 19 de marzo de 1998, se devengará el Interés Legal, aun cuando la devolución se efectúe después de dicha fecha.

Cálculo de la devolución del Ingreso Indebido con devengo de Interés de demora:

- Día Inicial: 01-02-95
- Día Final: 24-09-99 (se calcula a la fecha de la visita, si bien deberá efectuarse el cálculo a la fecha de la presentación de la solicitud)
- Magnitud: 5.000.000 de pesetas:

01-02-95 al 31-12-95:	334 días al 11%
01-01-96 al 31-12-96:	365 días al 11%
01-01-97 al 31-12-97:	365 días al 9,5%
01-01-98 al 31-12-98:	365 días al 7,5%
01-01-98 al 24-09-99:	267 días al 5,5%

Total Intereses de demora 2.102.945 ptas.

Total crédito a favor del sujeto pasivo por la devolución de Ingresos indebidos 7.102.945 ptas.

Cálculo de la devolución del Ingreso Indebido con devengo de Interés Legal (de acuerdo con la Instrucción 9/1998):

- Día Inicial: 01-02-95
- Día Final: 24-09-99 (se calcula a la fecha de la visita, si bien deberá efectuarse el cálculo a la fecha de la presentación de la solicitud)

- Magnitud: 5.000.000 de pesetas:

01-02-95 al 24-09-99: 1.696 días al 11%

Total Intereses de demora 2.090.958 ptas.

Total crédito a favor del sujeto pasivo por la devolución de Ingresos indebid **7.090.958 ptas.**

En consecuencia, si en la devolución de ingresos indebidos se hubiera efectuado el cálculo de acuerdo con la Instrucción 9/1998, **procedería efectuar la oportuna reclamación** por cuanto el importe de los Intereses de demora es inferior al que resulta de aplicar la Ley 1/1998.

Una vez determinado el crédito que el sujeto pasivo tiene a su favor, podría solicitarse la extinción de algunas de las deudas tributarias que tiene contraídas con el importe de dicho crédito, para lo cual es conveniente efectuar un cuadro resumen de dichas deudas, según los datos extraídos de las soluciones a las preguntas anteriores. Así:

CONCEPTO	DEUDA PAGADA	DEUDA PENDIENTE DE LIQUIDAR	EN PERÍODO VOLUNTARIO	EN PERÍODO EJECUTIVO	DEUDA SUSPENDIDA	CRÉDITO 7.102.945
Decl.-liquid., año 95	6.244.139 (20-09-99)					
R.apremio s/ D-liquid.-95	1.284.828 (20-09-99)					
Interés de demora en fase ejecutiva		66.804				
Dec.-liq. complem. soc. 95	4.034.356 (01-12-97)					
R.apremio s/ D-liquid.-compl.-95		403.436				
Dec.-liq. complem. soc. 93					4.000.000	
Dec.-liq. complem. soc. 94					3.000.000	

CONCEPTO	DEUDA PAGADA	DEUDA PENDIENTE DE LIQUIDAR	EN PERÍODO VOLUNTARIO	EN PERÍODO EJECUTIVO	DEUDA SUSPENDIDA	CRÉDITO 7.102.945
Rec. apremio s/ deudas años 93 y 94					1.400.000	
Rec. 61.3 de D-liquid.-compl.-95				1.210.818		
R. apremio s/ Rec. 61.3 de D-liquid.-compl.-95				121.082		
Acta soc. 1993			6.017.053			
Acta soc. 1994			6.304.766			
Acta soc. 1995				8.724.781		
R.apremio s/ Acta soc. 1995				872.478		
Acta soc. 1996				7.983.165		
R.apremio s/ Acta soc. 1996				798.316		
Acta IVA 95-96			1.048.731			
Rec. 61.3 de D-liquid.-compl.-93		2.425.095				
Rec. 61.3 de D-liquid.-compl.-94		1.488.821				
Sanción Soc.-93		1.950.000				
Sanción Soc.-94		2.600.000				
Sanción Soc.-95		1.470.000				

CONCEPTO	DEUDA PAGADA	DEUDA PENDIENTE DE LIQUIDAR	EN PERÍODO VOLUNTARIO	EN PERÍODO EJECUTIVO	DEUDA SUSPENDIDA	CRÉDITO 7.102.945
Sanción Soc.-96		3.920.000				
Sanción IVA-95		220.000				
Sanción IVA-96		435.000				
TOTAL	11.563.323	14.979.156	13.370.550	19.710.640	8.400.000	

En consecuencia, el sujeto pasivo podrá solicitar la compensación parcial de las deudas tributarias, tanto respecto de las que están en período voluntario (13.370.550) como las que están en período ejecutivo (19.710.640), si bien, hay que tener en cuenta que:

- Los efectos de la solicitud sólo afectarán al importe coincidente entre crédito y deuda (7.102.945 ptas.).
- **Si la solicitud de compensación se efectúa respecto de las deudas en período voluntario**, la parte de exceso de deuda respecto del crédito ($13.370.550 - 7.102.945 = 6.267.605$ ptas.) sigue su régimen general, esto es, deberá ingresarse dentro de los plazos de período voluntario originariamente establecidos. Por el contrario, en relación a la parte coincidente, hasta tanto no resuelva expresamente sobre la concesión o denegación de la compensación, quedará en suspenso tanto el plazo de ingreso como el inicio del período ejecutivo (arts. 67.3 y 68 del RGR).

Si se admitiese la compensación, la deuda quedaría extinguida por dicha parte coincidente. Si se denegase la misma, se daría nuevo plazo de ingreso en período voluntario respecto de la parte de deuda cuya compensación se solicitó (art. 67.4 del RGR).

- **Si la solicitud de compensación se efectúa respecto de las deudas en período ejecutivo**, la parte de exceso de deuda respecto del crédito ($19.710.640 - 7.102.945 = 12.607.695$ ptas.) sigue su régimen general, esto es, proseguirá el Procedimiento de Apremio o en su

caso, el procedimiento de embargo de los bienes en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda por dicho importe. Por el contrario, en relación a la parte coincidente, hasta tanto no resuelva expresamente sobre la concesión o denegación de la compensación, proseguirá el Procedimiento de Apremio o, en su caso, el procedimiento de embargo de los bienes en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda por dicho importe, si bien quedará en suspenso el procedimiento de enajenación de los bienes que hubieran podido embargarse (arts. 67.3 y 68 del RGR).

Si se admitiese la compensación, la deuda quedaría extinguida por dicha parte coincidente. Si se denegase la misma, continuará el procedimiento de apremio respecto de la parte de deuda cuya compensación se solicitó (art. 67.4 del RGR).

Por último, hay que tener en cuenta que con fecha 7 de julio de 1999 se ha aprobado el *Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio*, por el que se regula el *sistema de cuenta corriente en materia tributaria*, que permite la compensación automática de créditos y débitos de naturaleza tributaria, al que pueden acogerse empresarios y profesionales que cumplan determinados requisitos (art. 3), si bien tan sólo podrá utilizarse respecto de las deudas existentes en período voluntario, por cuanto el artículo 3.1 c) - 4.ª excluye de la posibilidad de utilizar este sistema de compensación en relación a las deudas que estén en período ejecutivo.

En relación al presente caso, no podrá utilizarse dicho sistema respecto de las que están en período voluntario, por cuanto el citado Real Decreto entró en vigor el 8 de julio de 1999 y de acuerdo con su artículo 6, la solicitud de apertura de la cuenta corriente en materia tributaria deberá presentarse durante el mes de octubre del año inmediato anterior a aquel en que el sistema de cuenta corriente deba surtir efectos, por lo que en consecuencia, presentándose la solicitud en octubre de 1999, los efectos de dicha cuenta serán en relación a los créditos-débitos que se originen a partir del año 2000.

En consecuencia, para el presente caso, tan sólo sería de aplicación el régimen de compensación establecido en el RGR, artículos 63 a 68.

L) De todas las deudas anteriores: determinar el importe de las deudas que puedan exigírsele a don Astala Vista, en función de qué artículos y qué tipo de responsabilidad, así como cuándo podría derivársele la responsabilidad.

Los preceptos que habilitan a la Administración Tributaria para derivar la responsabilidad contra el Administrador de la Entidad son:

a) **Artículo 38.1 de la LGT**, que contempla un supuesto de **Responsabilidad Solidaria** en el pago de la deuda y, para ello, se requiere que el presunto responsable haya sido causante o colaborador en la comisión de la Infracción tributaria, por lo que tan sólo se le podría exigir la responsabilidad respecto de la Cuota, Intereses de demora y Sanción que derivan de las Actas del Impuesto sobre Sociedades, años 1993; 1994; 1995 y 1996, así como respecto del IVA, años 1995 (4.º Trim.) y 1996 (1.º Trim.) y ello por cuanto en dichos impuestos y ejercicios se ha apreciado la comisión de Infracciones tributarias graves.

Por el contrario, no se podría exigir responsabilidad tributaria ni respecto de los Recargos de Apremio en los que incurrió la sociedad, aun cuando deriven de las liquidaciones que traen causa de las citadas actas, ni respecto de las restantes deudas (Recargos del art. 61.3 de la LGT, Cuotas reconocidas en las respectivas declaraciones-liquidaciones tanto presentadas en plazo como fuera de plazo o de los Intereses de demora).

b) **Artículo 40.1.º de la LGT**: que contempla un supuesto de **Responsabilidad Subsidiaria** en el pago de la deuda y, para ello, se requiere que el presunto responsable haya tenido un comportamiento «negligente» respecto de la conducta de la persona jurídica de la que es Administrador y pueda apreciarse, como es el caso, la comisión de Infracciones tributarias. En consecuencia, tan sólo se le podría exigir la responsabilidad respecto de la Cuota, Intereses de demora y Sanción que derivan de las Actas del Impuesto sobre Sociedades, años 1993; 1994; 1995 y 1996, así como respecto del IVA, años 1995 (4.º Trim.) y 1996 (1.º Trim.) y ello por cuanto en dichos impuestos y ejercicios se ha apreciado la comisión de Infracciones tributarias graves.

Al igual que en el caso anterior, no se podría exigir responsabilidad tributaria ni respecto de los Recargos de Apremio en los que incurrió la sociedad, aun cuando deriven de las liquidaciones que traen causa de las citadas actas, ni respecto de las restantes deudas (Recargos del art. 61.3 de la LGT, Cuotas reconocidas en las respectivas declaraciones-liquidaciones tanto presentadas en plazo como fuera de plazo o de los Intereses de demora).

La diferencia sustancial entre un tipo de responsabilidad y otro estriba en que mientras que la **Responsabilidad Solidaria** permite dirigirse contra el responsable solidario una vez finalizado el período voluntario de pago del deudor principal (sujeto pasivo), si bien previo expediente de derivación de responsabilidad, en la **Responsabilidad Subsidiaria**, antes de poder derivar la responsabilidad al responsable (igualmente mediante expediente de derivación de responsabilidad) hay que declarar previamente fallido al deudor principal (sujeto pasivo) y, en su caso (si los hubiere), a otros responsables solidarios.

Por otro lado, el tipo de conducta del presunto responsable, entre un tipo de responsabilidad y otro, es diferente, por cuanto el artículo 38.1 de la LGT exige un comportamiento activo en la comisión de la infracción (ser causante o colaborador de la misma) mientras que el artículo 40.1 de la LGT exige una conducta negligente (lo que ha venido a configurarse como una *culpa in vigilando*).

Evidentemente la prueba del tipo de conducta observada por el presunto responsable la ha de aportar la Administración Tributaria.