

TRIBUTACION

**APLICACION DE LOS ARTICULOS 61.2 Y 128.3
DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.
APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS**

N.º 224

Trabajo efectuado por:

JOSE MARIA DIEZ-OCHOA

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- Liquidación presentada por la Sociedad:

1. Impuesto sobre Sociedades.

1. Plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.
2. Distintos tratamientos de las declaraciones-liquidaciones y de las liquidaciones.
3. Tratamiento de los ingresos parciales de cuota: Parte de cuota ingresada y parte de cuota no ingresada y aplazada.

...

...

2. Impuesto sobre el Valor Añadido.
 4. Tratamiento del aplazamiento de cuotas.
 5. Declaración presentada fuera de plazo sin requerimiento.
 6. Declaración-liquidación fuera de plazo y sin requerimiento.
 7. Ingreso fuera de plazo sin requerimiento.
3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
 8. Organismo competente para la exacción del impuesto.
 - Plazo para presentar la declaración.
 - Autoliquidaciones.
 - Recargos aplicables.

TRIBUTACION	APLICACION DE LOS ARTICULOS 61.2 Y 128.3 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS	N.º 224
		Enunciado

I. SUPUESTO DE HECHO

Los hermanos D. Elías, D. Lucio y D. Demetrio Verás Hernández constituyeron en 1983 una sociedad anónima de nombre ELUDE Y VERAS, S.A., con domicilio social y fiscal en Madrid, cuyo objeto social es la fabricación y venta de alpargatas de esparto, producto de gran aceptación en el mercado comunitario.

El ejercicio económico de la mencionada sociedad coincide con el año natural.

Los tres hermanos son miembros del Consejo de Administración de la susodicha sociedad.

El 8 de noviembre de 1991 se presentó en la Delegación de Hacienda de Madrid la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1988, al amparo de la disposición adicional 14.ª 1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, resultando a pagar una cuota de 15.000.000 de pesetas, fraccionando su importe de acuerdo con lo establecido en la mencionada disposición adicional. En la Junta General de accionistas celebrada el 30 de junio de 1989 se aprobó el balance y las cuentas anuales de la sociedad del ejercicio 1988.

Por otro lado, y tras sesudas deliberaciones del Consejo, se decidió la presentación de las siguientes declaraciones tributarias:

Impuesto sobre Sociedades..... Ejercicios 1989 y 1990

Impuesto sobre el Valor Añadido..... Los cuatro trimestres de 1991

En base a los datos aportados por el contable de la empresa, el asesor de la misma cifró las cuotas a pagar en las siguientes:

Impuesto sobre Sociedades ejer. 1989	Cuota a ingresar	30.000.000 ptas.
Impuesto sobre Sociedades ejer. 1990	Cuota a ingresar	35.000.000 ptas.
IVA primer trimestre 1991	Cuota a ingresar	5.000.000 ptas.
IVA segundo trimestre 1991	Cuota a ingresar	8.000.000 ptas.
IVA tercer trimestre 1991	Cuota a ingresar	3.000.000 ptas.
IVA cuarto trimestre 1991	Cuota a ingresar	4.000.000 ptas.
TOTAL DEUDAS.....		85.000.000 ptas.

Una vez conocido el importe de las citadas cantidades, y debido a problemas de liquidez en la empresa, se optó por ingresar el 15 de febrero de 1992 algunas de ellas, hasta un importe total y conjunto de 25.000.000 de pesetas, sin perjuicio de la presentación de todas en la misma fecha, con el siguiente detalle:

1. Impuesto sobre Sociedades.

A) Ejercicio 1989.

Se presentó la declaración-liquidación correspondiente a dicho ejercicio, pero, como consecuencia de la limitación impuesta por el acuerdo del Consejo, se decidió que la cuota correspondiente a este ejercicio no se ingresara (30.000.000 de ptas.), no incluyendo, por olvido en la declaración presentada, la petición de aplazamiento ni fraccionamiento.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación formal realizadas por los órganos de gestión sobre este impuesto y ejercicio, la Dependencia de Gestión Tributaria giró una liquidación provisional por un importe de 3.500.000 de pesetas, motivado por haber sobrepasado los límites de deducción por inversiones del ejercicio.

B) Ejercicio 1990.

De la cuota correspondiente a este ejercicio (35.000.000) sólo se ingresaron 18.000.000 de pesetas y, por la parte no ingresada, se solicitó el oportuno aplazamiento en la misma fecha de presentación de la declaración (15 de febrero de 1992) por el plazo de dos años, aplazamiento que fue concedido.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con relación a este impuesto, la situación de las distintas declaraciones trimestrales es la siguiente:

A) Primer trimestre de 1991.

La cuota a ingresar asciende a 5.000.000 de pesetas, cantidad que no fue ingresada, pero por la que se solicitó el oportuno aplazamiento al tiempo de presentar la declaración. No obstante, dicha solicitud fue rechazada por no aportar las garantías requeridas al efecto.

Una vez notificada el 25 de febrero de 1992 la resolución denegatoria del aplazamiento solicitado, la Dependencia de Recaudación le comunicó el 23 de marzo del mismo año la cantidad que la sociedad debía, por estar apremiada la deuda correspondiente a dicho período e impuesto.

Antes de procederse contra los bienes y derechos de la sociedad, ELUDE Y VERAS, S.A. satisfizo el importe adeudado con fecha 4 de abril de 1992.

B) Segundo trimestre de 1991.

La cuota a ingresar asciende a 8.000.000 de pesetas, cantidad que tampoco se ingresó, aun cuando se solicitó y obtuvo el fraccionamiento de la misma en cuatro pagos anuales e iguales a realizar el 1 de junio de los años 1992, 1993, 1994 y 1995.

C) Tercer trimestre de 1991.

La cuota a ingresar, que asciende a 3.000.000 de pesetas, fue ingresada el 15 de febrero de 1992.

D) Cuarto trimestre de 1991.

La cuota a ingresar ascendía a 4.000.000 de pesetas, cantidad que, al igual que la correspondiente al período anterior, fue ingresada en la fecha convenida.

Por otro lado, D. Elías, residente en Madrid, recibió el 10 de junio de 1991 una herencia consistente en una parcela situada en Majadahonda y por la que no había presentado declaración alguna.

Con fecha 15 de marzo de 1992, D. Elías, siguiendo el consejo de su asesor fiscal, presentó, antes de recibir el oportuno requerimiento administrativo, en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid los documentos necesarios para la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Dependencia de Gestión Tributaria le notificó con fecha 23 de junio de 1992, una liquidación por el impuesto citado por importe de 6.000.000 de pesetas y el correspondiente recargo.

II. CUESTIONES PLANTEADAS:

Posibles contingencias fiscales del comportamiento de la sociedad ELUDE Y VERRAS, S.A.

TRIBUTACION	APLICACION DE LOS ARTICULOS 61.2 Y 128.3 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS	N.º 224
		Solución

I. SOLUCION AL SUPUESTO

1. Impuesto sobre Sociedades.

A) Ejercicio 1988.

Nota 1

- 1.^{er} Fraccionamiento:

Cuota	3.750.000 ptas.
Sanción	—
Interés de demora	0 ptas.
TOTAL A INGRESAR	3.750.000 ptas.

- 2.º Fraccionamiento:

Cuota	3.750.000 ptas.
Sanción	—
Interés de demora	436.475 ptas.
TOTAL	4.186.475 ptas.

• 3.^{er} Fraccionamiento:

Cuota	3.750.000 ptas.
Sanción	—
Interés de demora	887.672 ptas.
TOTAL	4.637.672 ptas.

• 4.º Fraccionamiento:

Cuota	3.750.000 ptas.
Sanción.....	—
Interés de demora	1.337.671 ptas.
TOTAL	5.087.671 ptas.

*B) Ejercicio 1989.***Nota 2**

1. Por la declaración-liquidación presentada y no ingresada.

1.A) Si subsana la omisión y presenta escrito de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento:

Cuota autoliquidada	30.000.000 ptas.
Recargo único (50% s/ 30.000.000)	15.000.000 ptas.
Sanciones	—
Cuota de demora	—
TOTAL	45.000.000 ptas.

C) Ejercicio 1990.

Nota 3

C.1. Por la parte ingresada (18.000.000).

Cuota ingresada	18.000.000 ptas.
Recargo único (art. 61.2 LGT): (50% s/ 18.000.000) ...	9.000.000 ptas.
Sanción	—
Interés de demora	—
TOTAL (A).....	27.000.000 ptas.

C.2. Por la parte no ingresada y aplazada (17.000.000).

Cuota	17.000.000 ptas.
Recargo único: (50% s/ 17.000.000)	8.500.000 ptas.
Sanción	—
Interés de demora	—
TOTAL (B).....	25.500.000 ptas.

Ahora bien, el aplazamiento de la parte de cuota no ingresada devengará *intereses de demora* cuya liquidación será:

Magnitud que devenga interés de demora 17.000.000 ptas.

Tipo: 12%.

Día inicial: 26 de julio de 1991.

Día final: 15 de febrero de 1994.

Cálculo: $(1\% \text{ s/ } 17.000.000 \times 935/365)$ (C) 5.225.753 ptas.

TOTAL B + C 30.725.753 ptas.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.A) IVA. Primer trimestre de 1991.

Nota 4

Cuota 5.000.000 ptas.

Recargo único (50% s/ 5.000.000) 2.500.000 ptas.

Sanción —

Interés de demora —

TOTAL 7.500.000 ptas.

Recargo de apremio: (20% s/ 5.000.000) 1.000.000 ptas.

Interés de demora devengado en período ejecutivo (art. 128.3 LGT) 0 ptas.

8.500.000 ptas.

2.B) IVA. Segundo trimestre 1991.

Nota 5

Cuota: Su ingreso se hace fraccionadamente.

Recargo único: (50% s/ 8.000.000) 4.000.000 ptas.

Sanción.....	—
Cuota de demora.....	—
	<hr/>
TOTAL A INGRESAR	<u>4.000.000 ptas.</u>

• **Interés de demora devengado por el fraccionamiento concedido.**

a) Primer fraccionamiento:

– Cuota fraccionada: (8.000.000/4)	2.000.000 ptas.
– Interés de demora por el fraccionamiento:	
• Magnitud: 2.000.000 de ptas.	
• Día inicial: 21 de julio 1991.	
• Día final: 1 de junio de 1992.	
Total interés de demora	227.507 ptas.

TOTAL A INGRESAR PRIMER PAGO FRACCIONADO.....	<hr/>
	<u>2.227.507 ptas.</u>

b) Segundo fraccionamiento:

– Cuota fraccionada	2.000.000 ptas.
– Interés de demora por el fraccionamiento:	
• Magnitud: 2.000.000 de ptas.	
• Tipo: 12%.	
• Día inicial: 21 de junio 1991.	
• Día final: 1 de junio de 1993.	
Total interés de demora	467.507 ptas.

TOTAL A INGRESAR SEGUNDO PAGO FRACCIONADO	<hr/>
	<u>2.467.507 ptas.</u>

c) Tercer fraccionamiento:

– Cuota fraccionada..... 2.000.000 ptas.

– Interés de demora por el fraccionamiento:

- Magnitud: 2.000.000.
- Tipo: 12%.
- Día inicial: 21 de junio 1991.
- Día final: 1 de junio de 1994.

Total interés de demora 707.507 ptas.

TOTAL A INGRESAR TERCER
PAGO FRACCIONADO 2.707.507 ptas.

d) Cuarto fraccionamiento:

– Cuota fraccionada 2.000.000 ptas.

– Interés de demora por el fraccionamiento:

- Magnitud: 2.000.000.
- Tipo: 12%.
- Día inicial: 21 de junio 1991.
- Día final: 1 de junio de 1995.

Total interés de demora 947.507 ptas.

TOTAL A INGRESAR CUARTO
PAGO FRACCIONADO 2.947.507 ptas.

2.C) IVA. Tercer trimestre 1991.

Nota 6

Cuota ingresada	3.000.000 ptas.
Recargo único (art. 61.2 LGT) (50% s/ 3.000.000) ..	1.500.000 ptas.
Interés de demora.....	—
Sanciones.....	—
	<hr/>
TOTAL.....	<u>4.500.000 ptas.</u>

2.D) IVA. Cuarto trimestre 1991.

Nota 7

Cuota ingresada.....	4.000.000 ptas.
Recargo único (art. 61.2 LGT) (10% s/ 4.000.000)...	400.000 ptas.
Interés de demora.....	—
Sanciones.....	—
	<hr/>
TOTAL.....	<u>4.400.000 ptas.</u>

3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**Nota 8**

Liquidación provisional girada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatad de Administración Tributaria de Madrid.....	6.000.000 ptas.
--	-----------------

Recargo único (50% s/ 6.000.000).....	3.000.000 ptas.
Interés de demora.....	—
Sanción	—
TOTAL	9.000.000 ptas.

II. COMENTARIOS A LA SOLUCION DEL SUPUESTO.

Para la solución del supuesto habrá que tratar independientemente los impuestos a los que se refieren las distintas declaraciones-liquidaciones presentadas y dentro de cada impuesto habrá que diferenciar a su vez los distintos ejercicios. Así:

1. Impuesto sobre Sociedades.

Nota 1

A) Ejercicio 1988.

La presentación de la declaración de este impuesto habrá de hacerse dentro del plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha en que legalmente sea aprobado el balance definitivo del ejercicio (art. 289.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades). Si transcurriesen seis meses desde la fecha en que se devengó el impuesto (31 de diciembre en el supuesto contemplado), o desde el cierre del correspondiente balance, sin haberse producido la aprobación de cuentas, el plazo de presentación de la declaración quedará finalizado el día hábil inmediato siguiente (art. 289.3 del citado Reglamento).

De acuerdo con el enunciado del supuesto, al haberse celebrado la Junta General Ordinaria el 30 de junio de 1989, fecha en la que se aprobó el balance, el plazo para presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades *finalizará el 25 de julio de 1989*, de conformidad con el Reglamento del impuesto citado y con el artículo 50 de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1957. (Por su parte, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, establece en su artículo 95 que la Junta General Ordinaria habrá de reunirse necesariamente dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio para aprobar, en su caso, las cuentas del ejercicio anterior, precepto que es aplicable a partir de 1 de enero de 1990, de acuerdo con la disposición derogatoria del citado texto).

La empresa ELUDE Y VERAS, S.A., incumplió la obligación de presentar la declaración del ejercicio 1988 y de efectuar el correspondiente ingreso, pero dicho incumplimiento fue subsanado al optar por una de las vías de regularización que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establecía al amparo de la disposición adicional 14.^a.

En síntesis, dicha disposición adicional permitía que, desde la entrada en vigor de la misma (8 de junio de 1991, de acuerdo con la disposición final segunda.3 de la citada Ley 18/1991) y hasta el 31 de diciembre de 1991, se podían realizar declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, excluyendo la exigencia de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles y siempre que no hubiese requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos (como es el caso del supuesto). Por tanto, ELUDE Y VERAS, S.A. únicamente estaría obligada a ingresar la cuota correspondiente al ejercicio 1988, sin sanción alguna y sin intereses de demora.

Por otro lado, la citada disposición adicional 14.^a permitía fraccionar los ingresos que se derivasen de las declaraciones presentadas a su amparo, sin garantía alguna, fraccionamiento que se haría en cuatro pagos iguales y anuales. El primer ingreso fraccionado se tenía que hacer al tiempo de presentar la declaración-liquidación extemporánea y los siguientes deberán ingresarse antes del 20 de diciembre de 1992, 1993 y 1994, sin que sea necesaria una notificación previa por parte de la Administración.

En desarrollo de la anterior disposición se dictó la Orden Ministerial de 18 de junio de 1991, por la que se aprobaron los modelos de ingreso relativos a la regularización de situaciones tributarias previstas en la disposición adicional 14.^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y en virtud de dicha Orden Ministerial la sociedad ELUDE Y VERAS, S.A. presentó el Modelo 206: Ingreso del primer plazo, y para los restantes pagos aplazados se habrá de utilizar el Modelo 207 (Ingreso de pagos aplazados).

Pues bien, en aplicación de todo lo anteriormente expuesto, la sociedad en cuestión habrá ingresado el 8 de noviembre de 1991 la cantidad de 3.750.000 pesetas, (es decir, el 25% de la cuota total del ejercicio, 15.000.000 de ptas.) en el Modelo 206 antes citado, sin abono del interés de demora, realizándose el ingreso en la Entidad de Depósito que presta el servicio de Caja en la Delegación o Administración de Hacienda de su domicilio fiscal (apartado tercero.1.º de la Orden Ministerial de 18 de junio de 1991).

Para los años siguientes hay que tener en cuenta que antes del 20 de diciembre de 1992, 1993 y 1994, respectivamente, deberá ingresarse un 25% anual de la cuota total, es decir, 3.750.000 pesetas/año, pero en este caso deberán *autoliquidarse* asimismo los intereses de demora correspondientes a cada aplazamiento. El modelo a utilizar será el 207 y el ingreso se efectuará en la Entidad de Depósito que presta el servicio de Caja en la Delegación o Administración *donde se realizó el primer ingreso*, según dispone el apartado tercero.1.º de la citada Orden.

Por lo tanto, y suponiendo que la empresa agote los plazos indicados para el ingreso de las cuotas aplazadas, el cálculo de los intereses de demora será:

Segundo fraccionamiento:

- Día inicial de cómputo: 1 de enero de 1992.
- Día final de cómputo: 19 de diciembre de 1992.
- Magnitud: 3.750.000 ptas.
- Tipo: 12%.

(Nota. Con relación al tipo aplicable, hay que tener en cuenta que su determinación se hizo en las Instrucciones para la cumplimentación de los modelos aprobados por la Orden de 18 de junio de 1991, pero lo curioso del caso es que realmente no se sabe si el tipo aplicable es el que corresponde al interés de demora aprobado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991, fijado en un 12% por la disposición adicional segunda.dos de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, o, por el contrario, es el vigente durante 1992, que sigue siendo el 12%, según establece la disposición adicional séptima.dos de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, pues, ante la falta de concreción tanto de la disposición adicional 14.^a de la Ley 18/1991 como de la parte dispositiva de la Orden Ministerial de 18 de junio de 1991, tuvieron que ser las instrucciones de los modelos los que lo fijasen.

Todo un ejemplo de respeto al principio de jerarquía normativa).

Por tanto, el cálculo a realizar será:

$$3.750.000 \times 12\% \times 355 \text{ días}/365 \text{ días} = 436.475 \text{ ptas.}$$

Cantidad a ingresar en la autoliquidación:

Cuota	3.750.000 ptas.
Interés de demora	436.475 ptas.
	<hr/>
TOTAL	<u>4.186.475 ptas.</u>

Tercer fraccionamiento:

- Día inicial de cómputo: 1 de enero de 1992.
- Día final de cómputo: 19 de diciembre de 1993.
- Magnitud: 3.750.000 ptas.
- Tipo: 12%.

Cantidad devengada:

$$3.750.000 \times 12\% \times 720/365 = 887.672 \text{ ptas.}$$

Cantidad a ingresar en la autoliquidación:

Cuota	3.750.000 ptas.
Interés de demora	887.672 ptas.
TOTAL	<u>4.637.672 ptas.</u>

Cuarto fraccionamiento:

- Día inicial de cómputo: 1 de enero de 1992.
- Día final de cómputo: 19 de diciembre de 1994.
- Magnitud: 3.750.000 ptas.
- Tipo: 12%.

Cantidad devengada:

$$3.750.000 \times 12\% \times 1.085/365 = 1.337.671 \text{ ptas.}$$

Cantidad a ingresar en la autoliquidación:

Cuota	3.750.000 ptas.
Interés de demora	1.337.671 ptas.
	<hr/>
TOTAL	<u>5.087.671 ptas.</u>

Por último, habrá que tener en cuenta el apartado cuarto de la citada Orden Ministerial, en base al cual, si la sociedad ELUDE Y VERAS, S.A., cambiase su domicilio fiscal durante los años 1992 a 1994, los ingresos que hubiere de realizar en virtud del fraccionamiento a que ahora nos estamos refiriendo, habrán de realizarse en la Entidad de Depósito que presta el servicio de Caja en la Delegación o Administración de Hacienda (Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a partir de 1 de enero de 1992) que corresponda al *domicilio fiscal que tenía la sociedad en el momento de la regularización* (noviembre de 1991) y no a la que corresponda al nuevo domicilio fiscal al que se traslada.

Nota 2*B) Ejercicio 1989.*

En síntesis, el comportamiento de la entidad puede resumirse en lo siguiente:

- Presentación de declaración-liquidación sin ingreso de la cuota y sin solicitar aplazamiento o fraccionamiento de la deuda correspondiente al ejercicio (30.000.000 de ptas.).
- Liquidación provisional practicada por los órganos de gestión tributaria por importe de 3.500.000 pesetas motivada por un exceso de deducciones practicadas.

Pues bien, habrá que distinguir el diferente tratamiento que tiene cada una de las declaraciones-liquidaciones y liquidaciones, pues sus consecuencias son distintas. Así:

B.1. Por la declaración-liquidación presentada y no ingresada.

La conducta entra de lleno en el supuesto contemplado en el párrafo segundo del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en la redacción dada por la disposición adicional 14.^a de la Ley 18/1991, de junio («Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, se les exigirá en vía de apremio, con un recargo único del 100 por 100»).

Por tanto, al no haber presentado la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, será de aplicación un recargo del 100% sobre los 30.000.000 de pesetas, es decir, otros 30.000.000 de pesetas, el cual se exigirá en vía ejecutiva y será girado por los órganos de la dependencia de recaudación. Ahora bien, la Circular 8/1988, de 22 de julio, de la Secretaría General de Hacienda, establecía en su número segundo que por los órganos de gestión se advertirá al interesado de la posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de la deuda si en el momento de la presentación no se hubiera formulado.

En las instrucciones para la aplicación de los artículos 61.2 y 128 de la Ley General Tributaria, en su nueva redacción dada por la Ley 18/1991 y por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, se establece que en aquellos casos en los que haya declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, con resultado a ingresar, presentadas fuera del plazo reglamentario de ingreso sin requerimiento y sin efectuar el ingreso correspondiente, no mediando solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, el órgano de recaudación podrá comunicar al deudor la posibilidad de solicitar dicho aplazamiento o fraccionamiento, concediéndole al efecto un plazo de 10 días.

Por tanto, y dentro del indicado plazo, podrá la sociedad ELUDE Y VERAS, S.A., proceder a formular la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento, pudiendo por tanto ocurrir:

- a) Que efectivamente se presente el escrito de solicitud.

En este caso, el recargo a girar será del 50% por haber transcurrido más de tres meses desde la finalización del plazo voluntario para presentar la declaración correspondiente al ejercicio 1989 (fecha límite 25 de julio de 1990) hasta el momento en que se presente la declaración-liquidación, es decir, el 15 de febrero de 1992. Por otro lado, el escrito deberá presentarse en la Dependencia de Recaudación de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal o en las Unidades de Recaudación de las Administraciones del citado Ente Público, de acuerdo con lo establecido en la Instrucción 1.3.º de la Circular de 24 de octubre de 1991, de la Secretaría General de Hacienda, por la que se dictan instrucciones sobre el procedimiento de gestión de aplazamientos.

Por su parte, el órgano de gestión procederá a efectuar la liquidación del recargo del 50%, que deberá ingresarse en los plazos que establece el artículo 20 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

La liquidación del recargo excluirá la aplicación de sanciones y de los intereses de demora devengados hasta el momento del ingreso y que pudieran corresponder por la obligación principal incumplida.

b) Que no se solicite por ELUDE Y VERAS, S.A. el oportuno escrito de aplazamiento o fraccionamiento (cosa harto improbable, por otro lado).

En este caso, se procedería a girar por el órgano de recaudación el recargo del 100% de la cantidad ingresada fuera de plazo (100% s/ 30.000.000 de ptas. = 30.000.000 de ptas.), exigiéndose en vía ejecutiva y en los plazos fijados en el artículo 108 del Reglamento General de Recaudación, que dispone:

«Los plazos de ingreso de las deudas apremiadas serán los siguientes:

- a) Las notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes, hasta el día 20 de dicho mes, o inmediato hábil posterior.
- b) Las notificadas entre los días 16 y último de cada mes, hasta el día 5 del mes siguiente o inmediato hábil posterior».

B.2. Por la liquidación provisional practicada por los órganos de Gestión Tributaria (3.500.000 de ptas.).

a) En este caso, podría plantearse la existencia de apertura de un expediente sancionador por infracción grave del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria (art. 79 de la LGT: «Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria...»), siempre que en el comportamiento de la entidad pudiese apreciarse el elemento intencional en la comisión de la infracción, es decir, la culpabilidad.

Concurriendo los elementos constitutivos de la infracción, los criterios de graduación aplicables serían:

Mínimo: 50 puntos (art. 13.3 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre).

Perjuicio económico: + 50 puntos ($3.500.000/33.500.000 = 10,44\%$).

Conformidad: – 50 puntos.

TOTAL SANCION: 50% s/ $3.500.000 = 1.750.000$ ptas.

Además llevaría aparejada la exigencia del *interés de demora* por la cantidad que deriva de la liquidación provisional practicada por la Administración, es decir:

- Día inicial: 26 de julio de 1990.
- Día final: Fecha de liquidación (dato que se desconoce).
- Magnitud: 3.500.000 ptas.
- Tipo: 12% (fijado por la disposición adicional quinta de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990).

b) Ahora bien, si no se apreciase las circunstancias necesarias para calificar el comportamiento de ELUDE Y VERAS, S.A., como de infracción, el órgano de gestión procederá a liquidar el recargo único del 50% sobre los 3.500.000 pesetas (1.750.000 ptas.).

El fundamento de girar dicho recargo es que, aun cuando es un supuesto que no está expresamente contemplado en la redacción nueva del artículo 61.2 de la LGT, puede interpretarse, sin embargo, que las deudas liquidadas por la Administración en base a los datos declarados por el sujeto pasivo son ingresos correspondientes a la propia declaración-liquidación presentada extemporáneamente, ya que interpretarlo de otra forma implicaría hacer de peor condición a aquel sujeto pasivo que ingresa fuera de plazo y sin requerimiento toda la deuda (al que se le giraría un recargo del 50% o del 10%) que aquel otro que, presentando la declaración fuera de plazo, sin mediar requerimiento, autoliquidada e ingresa una deuda de una peseta pero que de la comprobación administrativa que a la vista de la declaración se practica, se deduce que el importe a pagar excede con mucho del importe autoliquidado e ingresado.

Nota 3*C) Ejercicio 1990.*

La sociedad ELUDE Y VERAS, S.A. realizó un ingreso parcial de la cuota a ingresar que corresponde al ejercicio 1990 por importe de 18.000.000 de pesetas, quedando el resto a ingresar (17.000.000) pero a diferencia del caso contemplado en el ejercicio anterior, en éste sí se solicitó el oportuno aplazamiento el 15 de febrero. Pues bien, la conducta de la entidad se contempla en los párrafos primero y segundo del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en su nueva redacción.

1. Por la parte de la cuota ingresada.

En efecto, por la parte de cuota ingresada se girará por los órganos de gestión un *recargo único* del 50% de la cuota ingresada, excluyendo la aplicación de intereses de demora y sanciones que pudieran ser exigibles (tanto por infracción grave como por infracción simple).

Al haber transcurrido *más de tres meses* entre el fin del plazo para presentar la declaración en período voluntario (25 de julio de 1991) hasta el 15 de febrero, fecha en que se presentó la declaración-liquidación, no será de aplicación el recargo del 10% que indica el mencionado párrafo primero del artículo comentado.

Por lo que respecta al lugar de ingreso, será competente la Entidad de Depósito que presta el servicio de Caja en la Delegación o Administración de Hacienda que corresponda al domicilio fiscal de la sociedad y ello en virtud de lo preceptuado en el artículo 76.1 c) del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación («Se realizará el ingreso a través de las Entidades de Depósito que prestan el servicio de Caja en los siguientes casos: c) Cuando correspondan a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones desde cuyo vencimiento de plazo de presentación haya transcurrido más de un mes»).

2. Por la parte de la cuota no ingresada y aplazada.

Con relación al aplazamiento solicitado, el procedimiento se regula en los artículos 48 a 58 del Reglamento General de Recaudación, Orden Ministerial de 17 de abril de 1991 (números sexto y décimo) y la Circular de 24 de octubre de 1991.

De acuerdo con esta última disposición (de obligado cumplimiento para los funcionarios en virtud del principio de jerarquía, pero que no forma parte del ordenamiento jurídico), las de-

claraciones-liquidaciones que conlleven la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presentarán en las Dependencias de Recaudación de las Administraciones o en las Unidades de Recaudación de las Administraciones del territorio en que deba surtir efecto el pago (Instrucción 1.3).

Hasta ahora se ha hecho referencia a la parte de la deuda que fue ingresada, pero por lo que respecta al resto (17.000.000 de ptas.) el tratamiento merece un análisis más detenido.

En efecto, el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria contempla dos supuestos expresamente, es decir:

- a) Presentación de declaraciones-liquidaciones fuera de plazo, sin requerimiento previo y con ingreso total de la deuda tributaria. (Se aplicará el recargo único del 50% o del 10%).
- b) Presentación de declaraciones-liquidaciones fuera de plazo, sin requerimiento previo y sin ingreso de la deuda tributaria, no solicitándose aplazamiento o fraccionamiento expresamente. (Se aplicará el recargo único del 100%).

Pero un caso distinto y que no se contempla es cuando el obligado tributario presenta la declaración extemporánea sin requerimiento y sin ingresar la deuda, pero solicita aplazamiento o fraccionamiento a aquellos otros casos en los que sólo se efectúa un ingreso parcial, solicitando aplazamiento o fraccionamiento por el resto.

Pues bien, y de acuerdo con el artículo 97.3 del Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre que establece que: «En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación, cuando éstas se hayan presentado fuera de plazo sin requerimiento previo y sin realizar el ingreso correspondiente en todo o en parte, dicho período y procedimiento (se refiere al período ejecutivo y procedimiento de apremio) se inician para la deuda no ingresada, al día siguiente de la presentación», por tanto, y según dicho artículo, si el sujeto pasivo presentase su declaración-liquidación en las condiciones que señala el citado artículo del Reglamento General de Recaudación (fuera de plazo, sin requerimiento y sin ingreso pero solicitando aplazamiento o fraccionamiento en la misma fecha), no podría decirse que se ha presentado en período ejecutivo de cobro, pues éste se inicia al día siguiente, que no el mismo día, no devengándose por tanto el recargo de apremio al ser favorable la resolución del órgano de recaudación relativa a la solicitud de aplazamiento.

Por tanto, la liquidación del ejercicio 1990 será la siguiente:

– Cuota total	30.000.000 ptas.
1º. Ingreso parcial	18.000.000 ptas.
– Recargo único (50% s/ 18.000.000) (a girar por los órganos de gestión tributaria)	9.000.000 ptas.
TOTAL	<u>27.000.000 ptas.</u>

2º. Parte de cuota por la que se solicita aplazamiento:

– Cuota.....	17.000.000 ptas.
– Recargo único (50% s/ 17.000.000) (a girar por los órganos de gestión tributaria).....	8.500.000 ptas.

Cálculo del interés de demora por la parte aplazada:

– Magnitud: 17.000.000 de ptas.	
– Tipo: 12% (disposición adicional 2.ª de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1991).	
– Día inicial: 26 de julio de 1991.	
– Día final: 15 de febrero de 1994.	
– Cálculo (12% s/ 17.000.000 x 935/365 días)	5.225.753 ptas.
TOTAL APLAZAMIENTO	<u>30.725.753 ptas.</u>

En materia de cálculo de intereses de demora en aplazamientos y fraccionamientos conviene tener presente el artículo 56 del Reglamento General de Recaudación, la Orden Ministerial de 17 de abril de 1991 y la Circular de 24 de octubre de 1991.

El pago de los intereses de demora se efectuará en la fecha señalada en el acuerdo de concesión para el pago del principal.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido.

Nota 4

2.A) IVA. Primer trimestre.

ELUDE Y VERAS, S.A., no ingresó la cuota correspondiente a la declaración-liquidación relativa al primer trimestre (5.000.000 de ptas) si bien solicitó el oportuno aplazamiento.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente se exigirá el recargo del 50%, por cuanto que el plazo para ingresar el citado período finaliza el 20 de abril (art. 172.3 y 4.º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre) y hasta el 15 de febrero de 1992 han transcurrido más de tres meses.

De ahí que el citado recargo ascienda a:

$$50\% \text{ s/ } 5.000.000 = 2.500.000 \text{ ptas.}$$

Por lo que respecta al principal de la deuda (5.000.000 de ptas.), y al haberse denegado el aplazamiento concedido, ELUDE Y VERAS, S.A., pudo ingresar dicha cantidad hasta el 20 de marzo, según dispone el artículo 55.2 b) del Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR) que dice: «Si fuese denegatoria y se hubiese solicitado el aplazamiento en período voluntario, que la deuda deberá pagarse dentro del plazo que reste de dicho período. Si no restase plazo, que deberá pagarse junto con los intereses devengados hasta la fecha de la resolución denegatoria, antes del día 5 ó 20 del mes siguiente, según que dicha resolución se haya notificado en la primera o segunda quincena del mes», por lo que al haberse notificado el día 25 de febrero, podría realizarse el pago hasta el 20 de marzo, cosa que del enunciado no se desprende que se hiciese, por lo que según lo establecido en el artículo 97.3 del RGR hay que entender que el período ejecutivo y el procedimiento de apremio se inicia al día siguiente de la presentación de la declaración (16 de febrero) y en esa fecha se produce el devengo del recargo de apremio (20% s/ 5.000.000 de ptas.), y el comienzo del devengo de los intereses de demora (a contar desde el 16 de febrero) según lo dispuesto en el artículo 98.1 del citado Reglamento.

A diferencia del caso anterior (Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1990) en el que el período ejecutivo no se iniciaba al ser aceptada la petición de aplazamiento, en este caso dicho período se inicia al ser denegada la petición del aplazamiento.

Ahora bien, el artículo 128.3 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por el artículo 86 de la Ley 31/1991, de 20 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 establece que: «3. Cuando sin mediar suspensión, aplazamiento o fraccionamiento, una deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya debido procederse contra los bienes o derechos del deudor, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación, no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del procedimiento de apremio».

Por tanto, ELUDE Y VERAS, S.A., satisfará el 20% del recargo de apremio sobre los 5.000.000, pero se evitará el pago de los intereses de demora que se hubieran devengado en período ejecutivo.

A este respecto hay que tener en cuenta que la notificación de la deuda apremiada se efectuó el 23 de marzo de 1992, por lo que, de acuerdo con el artículo 108 b) del RGR ELUDE Y VERAS, S.A., tenía hasta el 5 del mes de abril para pagar la deuda apremiada (al haber sido notificada entre los días 16 y último de cada mes), por lo que al haberse ingresado el día 4 de dicho mes, no se habrá procedido aún a dictar la providencia de embargo de bienes y derechos de la sociedad (art. 110 del RGR), evitándose de esta forma el pago de los intereses de demora devengados en período ejecutivo de cobro por aplicación de lo dispuesto en el artículo 128.3 de la Ley General Tributaria.

Para una mejor comprensión de la solución del supuesto propuesta se expone el orden secuencial de los actos de la Administración y de la Entidad:

- a) 15 de febrero de 1992. Presentación de la declaración-liquidación sin ingreso, sin requerimiento y con petición de aplazamiento.
- b) 25 de febrero de 1992. Notificación de la resolución desestimatoria de la solicitud de aplazamiento presentada.
- c) 20 de marzo de 1992. Último día de ingreso del principal de la deuda (5.000.000) en aplicación del artículo 55.2 b) del RGR.
- d) 23 de marzo de 1992. Notificación de la Dependencia de Recaudación poniendo en conocimiento de la Entidad el inicio del período ejecutivo y el apremio de la deuda (iniciándose el 16 de febrero).
- e) 5 de abril de 1992. Último día para pagar la deuda apremiada de acuerdo con el artículo 108 b) del RGR.
- f) 4 de abril de 1992. Fecha de ingreso de la deuda apremiada.

En resumen, las contingencias fiscales que derivan de este impuesto y ejercicio pueden resumirse en:

Cuota autoliquidada	5.000.000 ptas.
Recargo único (50% s/ 5.000.000)	2.500.000 ptas.
Recargo de apremio (20% s/ 5.000.000)	1.000.000 ptas.
TOTAL	8.500.000 ptas.

Únicamente decir que a diferencia del recargo único que se gira por los órganos de gestión, el recargo de apremio se girará por los órganos de recaudación.

Nota 5

2.B) IVA. Segundo trimestre.

Se trata de la presentación de una declaración fuera de plazo, sin requerimiento por parte de la Administración y sin efectuar el ingreso que deriva de la propia declaración, pero solicitando el oportuno aplazamiento o fraccionamiento, de lo que se derivan dos consecuencias:

- Se le evita el recargo del 100% a que alude el párrafo segundo del artículo 61.2 de la LGT.
- Se liquidará el recargo único del 50% con exclusión de sanciones y de intereses de demora por el principal de la deuda de 8.000.000.

Se aplica el recargo del 50% y no el del 10% ya que el plazo que media desde el fin del período voluntario de declaración del segundo trimestre, (es decir, veinte primeros días del mes de julio de 1991 y durante los 20 primeros días de septiembre, según dispone el artículo 172.4 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido) hasta la fecha de la presentación de la declaración (15 de febrero de 1992) han transcurrido más de tres meses.

Importe del recargo:

Por tanto:

$$50\% \text{ s/ } 8.000.000 = 4.000.000 \text{ de ptas.}$$

Dicha cantidad se liquidará por los órganos de gestión y se deberá ingresar en los plazos que establece el artículo 20 del RGR, es decir, quedará condicionado el plazo a la fecha de la notificación de la liquidación del recargo.

Por lo que se refiere al fraccionamiento de la deuda concedido, sí llevará abono de interés de demora en los términos que establece el artículo 56 del Reglamento General de Recaudación, Orden Ministerial de 17 de abril de 1991, apartado sexto y Circular de 24 de octubre de 1991.

El cálculo de dichos intereses de demora se llevará a cabo de acuerdo con los siguientes datos:

- a) Tipo: 12% (disposición adicional segunda de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991).
- b) Magnitud: 2.000.000 de ptas.
- c) Día final:
 - 1.^{er} fraccionamiento: 1 de junio de 1992.
 - 2.^o fraccionamiento: 1 de junio de 1993.
 - 3.^{er} fraccionamiento: 1 de junio de 1994.
 - 4.^o fraccionamiento: 1 de junio de 1995.
- d) Día inicial: 21 de julio de 1991.

Cálculos:

1.^{er} Fraccionamiento:

$$2.000.000 \times \frac{346}{365} \times 12\% = 227.507$$

2.^o Fraccionamiento:

$$12\% \text{ s/ } \frac{711}{365} \times 2.000.000 = 467.507$$

3.^{er} Fraccionamiento:

$$12\% \text{ s/ } \frac{1.076}{365} \times 2.000.000 = 707.507$$

4.^o Fraccionamiento:

$$12\% \text{ s/ } \frac{1.441}{365} \times 2.000.000 = 947.507$$

El importe de cada liquidación de intereses de demora se ingresará conjuntamente con cada fracción de deuda, según dispone el artículo 56.2 del RGR.

Nota 6

2.C) IVA. Tercer trimestre.

ELUDE Y VERAS, S.A., ingresó el 15 de febrero de 1992 los 3.000.000 de pesetas a que ascendía la cuota del IVA de dicho período.

En este caso estamos ante una presentación de declaración-liquidación, fuera de plazo y sin requerimiento previo por parte de la Administración y con ingreso de la deuda, siendo, por tanto, de aplicación el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en su nueva redacción.

De ahí que proceda girar el recargo único del 50%, por cuanto que el plazo para presentar la declaración del tercer trimestre de IVA finalizaba el 20 de octubre, por tanto, como hasta la fecha 15 de febrero de 1992 han transcurrido más de tres meses, el recargo que corresponde es el 50%, que excluye la exigencia de todo tipo de sanciones (por infracción simple y grave) así como de intereses de demora.

Por tanto:

$$50\% \text{ s/ } 3.000.000 = 1.500.000 \text{ ptas.}$$

Dicho recargo será liquidado por los órganos de gestión y notificado al interesado siendo su plazo de ingreso el que corresponda en función de la fecha de la notificación de dicha liquidación, así si la notificación se efectuase entre los días 1 y 15 de un mes determinado, ELUDE Y VERAS, S.A., tiene para ingresar dicho recargo un período voluntario desde el día en que se notificó hasta el 5 del mes siguiente o inmediato hábil posterior.

Por el contrario, si la notificación se hubiese efectuado entre los días 16 y el último de cada mes, podrá realizarse el ingreso desde el día en que se reciba dicha notificación hasta el día 20 del mes siguiente o inmediato hábil posterior, todo ello, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 20 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

El importe del recargo, caso de no ser satisfecho en período voluntario de pago, será objeto del recargo de apremio (20% s/ 1.500.000), devengando en este caso interés de demora desde la finalización del plazo voluntario de pago hasta la fecha del ingreso en vía de apremio, calculándose el interés de demora sobre el importe del recargo único del 50% (1.500.000) pero no sobre el recargo de apremio, según establece el artículo 109.1.º y 2.º del RGR.

Asimismo, puede pedirse el aplazamiento o fraccionamiento tanto del recargo del 50% como, en su caso, del recargo de apremio del 20%, de acuerdo con lo establecido en los artículos 48 a 58 del RGR.

Nota 7**2.D) IVA. Cuarto trimestre.**

En este caso, al igual que en el caso anterior estamos en presencia de un ingreso fuera de plazo sin requerimiento previo por parte de la Administración, lo que implica tener que aplicar el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en su nueva redacción.

Ahora bien, en este caso la diferencia con respecto al caso anterior la tenemos en el tipo de recargo que ha de girarse por cuanto que ahora no corresponde aplicar el tipo del 50% sino del 10% y ello debido a que el plazo para declarar e ingresar el cuarto trimestre de IVA finaliza el 30 del mes de enero del año siguiente (art. 172.4.º 2.º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre) y desde el 30 de enero de 1992 al 15 de febrero del mismo año (fecha en que se practica el ingreso y declaración) no han transcurrido evidentemente tres meses. Por lo tanto, el recargo aplicable será del 10% s/4.000.000 de pesetas, es decir, 400.000 pesetas.

Al igual que en el caso anterior, dicho recargo se liquidará por los órganos de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Las consideraciones realizadas para el IVA del tercer trimestre en torno al período de ingreso del recargo, consecuencias de su impago en período voluntario y la posibilidad de petición de aplazamiento o fraccionamiento del importe son igualmente aquí reproducibles.

3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**Nota 8**

Por lo que se refiere a la herencia recibida por D. Elías, residente en Madrid y estando el bien inmueble recibido situado en el término municipal de Majadahonda, provincia de Madrid, hay que tener en cuenta que la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones le corresponde al Estado a través de la Delegación de la Agencia Estatal, pues si bien es cierto que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas (art. 11.1 c) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades

Autónomas, Ley Orgánica 8/1980 y en el mismo sentido se expresa la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas) por lo que se refiere a la Comunidad Autónoma de Madrid el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no ha sido objeto de cesión (Leyes 42/1983, de 28 de diciembre, y 16/1990, de 29 de noviembre, de modificación parcial de la Ley 42/1983) por lo que las competencias en cuanto a su exacción le siguen correspondiendo al Estado.

Dicho esto conviene analizar las consecuencias que pueden tener causa en el comportamiento de D. Elías.

Pues bien, el plazo para presentar la declaración, en caso de adquisiciones *mortis causa*, es de seis meses a contar desde la muerte del causante (art. 3.1.º del Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, por el que se dictan normas provisionales para la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Con fecha 8 de noviembre de 1991 se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, BOE de 16 de noviembre), en cuyo art. 67.1 a) se dice que el plazo es de seis meses a contar desde el día del fallecimiento del causante.

La entrada en vigor del Reglamento fue a los 20 días de su publicación en el BOE, es decir, el 6 de diciembre de 1991 (art. 2.º del citado Real Decreto).

No obstante, la disposición transitoria séptima de dicho Real Decreto 1629/1991, establece que el plazo de presentación establecido en el artículo 3.1 a) del Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, (es decir, seis meses a contar desde la muerte del causante), se aplicará a los hechos imponible acaecidos a partir del día 5 de mayo de 1988, por lo que el plazo de declaración no sufre alteración.

Pues bien, de acuerdo con la disposición transitoria sexta, de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hasta que no disponga la aplicación del procedimiento de autoliquidación:

«Sexta. Hasta que no se disponga la aplicación del procedimiento de autoliquidación, la presentación de los documentos fuera de los plazos establecidos, además de los intereses de demora que correspondan, se sancionará con una multa equivalente al 25 por 100 de las cuotas siempre que no hubiese mediado requerimiento de la Administración; mediante éste, la multa será del 50 por 100 de las cuotas, y si por negativa infundada del contribuyente a presentar los documentos necesarios fuese preciso practicar la liquidación con los elementos que la misma Administración se procure, la multa será igual al importe de la cuota».

Por su parte, la disposición transitoria décima del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dice:

«Décima: Hasta que por la implantación del procedimiento de autoliquidación como sistema único y obligatorio en la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplicable el régimen sancionador de la Ley General Tributaria, la presentación de los documentos o autoliquidaciones fuera de los plazos establecidos en este Reglamento, se sancionará, sin perjuicio de los intereses de demora que correspondan, con una multa equivalente al 25 por 100 de las cuotas, siempre que no hubiera mediado requerimiento de la Administración. Mediante éste, la multa será del 50 por 100 de las cuotas, y si por negativa infundada del contribuyente a presentar los documentos necesarios fuese preciso practicar la liquidación con los elementos que la misma Administración se procure, la multa será igual al importe de las cuotas.

En base a ello hay que concluir pues, que el régimen de recargos aplicables es el siguiente:

Al haber presentado fuera del plazo establecido en el artículo 3.1 a) del Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, sin haber mediado requerimiento por parte de la Administración, la multa a imponer sería de un 25% de las cuotas, más los intereses que correspondan. (Si hubiese mediado requerimiento sería la multa del 50% y si hubiese negativa infundada del contribuyente a presentar los documentos necesarios y fuese la Administración la que practicase la liquidación con los elementos que la misma se procure, la multa sería del 100% de las cuotas).

Este sería el régimen sancionador aplicable hasta el 1 de enero de 1992, ya que la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, en un loable intento de despistar al contribuyente, establece en su disposición adicional séptima una sustancial modificación (que dicho sea de paso poco tiene que ver con las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, título al que se refiere la Ley 29/1991) en torno a estos recargos y así establecer que: "A partir de la entrada en vigor de dicha ley (1 de enero de 1992, según la disposición final segunda de la misma) y hasta que la implantación del procedimiento de autoliquidaciones sea el sistema único y obligatorio en la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la presentación de documentos o autoliquidaciones fuera de los plazos establecidos, sin mediar requerimiento previo por parte de la Administración, dará lugar a la aplicación de un recargo único (obsérvese que no se le llama multa como hacía la Ley 29/1987) del 50% sobre la cuota ingresada o liquidada por la Administración, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles por la presentación extemporánea.

No obstante, el recargo será del 10% si la presentación tiene lugar dentro de los tres meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación del documento.

Si mediara requerimiento de la Administración, el recargo será del 100%".

La finalidad del precepto es clara, homogeneizar el tratamiento de declaraciones extemporáneas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la nueva redacción del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria dada por la citada disposición adicional 14 de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Únicamente hacer la siguiente observación y es que, si como nos tememos, el citado recargo único del 50%, 10% o 100% fuese de naturaleza sancionadora, se estaría aplicando para algunos casos (aquellos en los que sea aplicable el 50% por haber transcurrido más de tres meses desde la finalización del plazo y el hecho imponible se hubiese realizado antes del 1 de enero de 1992 para presentar el documento) un régimen sancionador más gravoso con carácter retroactivo, ya que en la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se establecía para el mismo supuesto una multa del 25% sin mediar requerimiento, y la nueva ley lo fija en el 50%, lo cual podría rozar la inconstitucionalidad de acuerdo con el artículo 9.3 de la Constitución Española, en base al cual «la Constitución garantiza el principio de legalidad... la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables...».

Hecho el anterior comentario, la liquidación del recargo único que los órganos de gestión practicarán, será del 50% de la cuota que corresponda (sobre 6.000.000 de ptas.) por haber transcurrido hasta el 15 de marzo más de tres meses, desde la finalización del plazo legal para presentar la documentación, ya que el plazo para presentar declaraciones finalizaba el 10 de diciembre (dicha fecha sería la que configuraría el régimen jurídico sancionador aplicable al comportamiento de D. Elías, es decir, multa del 25%) y los tres meses siguientes en los que se aplicará el recargo del 10% finalizan el 10 de marzo, por tanto, a partir del 11 de marzo se giraría el recargo del 50% (evidentemente más gravoso que el 25%), y de ahí el comentario sobre la posible inconstitucionalidad.

El importe de la liquidación de la cuota y recargo (6.000.000 y 3.000.000 de ptas., respectivamente) se pueden ingresar en período voluntario, hasta el 20 de julio de 1992 de acuerdo con el artículo 20 del RGR al haber sido notificada dicha liquidación entre los días 16 y último de cada mes (fecha de la notificación 23 de junio de 1992).

A partir del 21 de julio se inicia el período ejecutivo y procedimiento de apremio si la deuda no fuese satisfecha en el período voluntario de pago (art. 97.1 del RGR), devengándose el recargo de apremio (20% sobre los 9.000.000 de ptas.) y el comienzo del devengo de los intereses de demora [art. 98 a) del RGR].

Contra la liquidación que se gire del recargo cabe lógicamente impugnación en vía económico-administrativa -previo el recurso potestativo de reposición- y posteriormente la vía contencioso-administrativa.