

 **JOSÉ M.<sup>a</sup> Díez-Ochoa y Azagra***Inspector de Hacienda del Estado**Profesor del CEF***Extracto:**

**A** continuación se reproduce un caso práctico en el que se analizan las diferentes implicaciones de los procedimientos de gestión y recaudación, con el objetivo de ofrecer al lector un análisis y comentario sobre las cuestiones más novedosas y relevantes. Comentar que se ha tenido en cuenta a la hora de solucionar el supuesto el Proyecto de Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección tributaria, pendiente de aprobación a la fecha de la redacción del mismo.

## ***NORMATIVA***

---

- **Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- **Real Decreto 520/2005**, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.
- **Real Decreto 939/2005**, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
- **Real Decreto 2063/2004**, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.
- **Proyecto de Reglamento** de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección tributaria.

## ***ENUNCIADO***

---

D. Edesio, administrador único de la Sociedad «Niunduro, S.A.» se presenta en tu despacho profesional el 24 de octubre de 2006 y te comenta que en los próximos meses se va a producir su relevo como administrador y asimismo te informa de las vicisitudes fiscales que concurren en su empresa y que son las que a continuación se exponen:

### A) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (PERÍODO 2003)

La Sociedad «Niunduro, S.A.» presentó con fecha 25 de julio de 2004 (último día del plazo de declaración e ingreso) la autoliquidación del año 2003, reconociendo una deuda de 200.000 euros, solicitando el aplazamiento de la deuda hasta el 25 de julio de 2006, siendo concedido el mismo por la Dependencia de Recaudación. En garantía del aplazamiento se aportó aval bancario.

Llegada dicha fecha no se efectuó el correspondiente ingreso, estando pendiente a la fecha de la visita el pago de la deuda.

Igualmente con fecha 20 de febrero de 2006 le fue notificada a la entidad el inicio de un *Procedimiento de comprobación limitada* en relación a dicho tributo y período, limitándose el objeto

de la comprobación a las deducciones de la cuota por determinados incentivos fiscales. Con fecha 10 de julio de 2006 la entidad presentó una autoliquidación complementaria reconociendo una deuda adicional por importe de 30.000 euros, que ingresó en el momento de la presentación de la autoliquidación y que deriva de la rectificación de las deducciones inicialmente declaradas.

La liquidación provisional que deriva de dicho procedimiento de comprobación limitada, firmada por el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria, es de fecha 31 de julio de 2006 si bien la notificación se efectuó el 4 de septiembre de 2006 y presenta el siguiente detalle:

Impuesto sobre Sociedades. Período 2003:

Concepto	Autoliquidación	Ajuste	Liquidación provisional
Base imponible .....	914.285,71 €	0	914.285,71 €
Cuota íntegra .....	320.000 €	0	320.000 €
Deducciones .....	- 70.000 €	+ 40.000	- 30.000 €
Cuota líquida .....	250.000 €		290.000 €
Retenciones e ingresos a cuenta .....	50.000 €	0	50.000 €
A ingresar .....	200.000 €		240.000 €
Ingresado en autoliquidación .....			- 230.000 € (200.000 + 30.000)
Cuota a ingresar .....			10.000 €
Intereses de demora .....			(determinar)
Total deuda .....			(determinar)

Contra dicha liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa el 24 de septiembre de 2006, aportándose aval bancario a los efectos de la suspensión de la ejecución del acto administrativo.

Asimismo y con igual fecha (4 de septiembre de 2006) se le informa de la apertura de un expediente sancionador por la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, con el siguiente detalle:

- Tipificación: Leve.
- Base de la sanción: 40.000 €.
- Sanción propuesta: 20.000 €.
- Reducción por conformidad: 6.000 €.
- Sanción reducida: 14.000 €.

## B) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (PERÍODO 2004)

La entidad presentó con fecha 25 de julio de 2005 (último día del plazo de declaración e ingreso) la autoliquidación del año 2004, solicitando una devolución por importe de 20.000 euros.

Con fecha 8 de noviembre de 2005 le fue notificada a la entidad el inicio de un *Procedimiento de verificación de datos* en relación a dicho tributo y período, requiriéndole la aportación de los justificantes de las retenciones soportadas al existir discrepancias entre las declaradas por la entidad y los datos que la Administración tributaria tenía en su poder. El plazo concedido para la aportación de dichos justificantes fue de 10 días si bien la entidad solicitó una ampliación por un período de 5 días adicionales para cumplimentar dicho requerimiento. Una vez aportados los justificantes, la Dependencia de Gestión Tributaria dictó el 28 de abril de 2006 la resolución de dicho procedimiento reconociéndose la devolución de los 20.000 euros solicitados por la entidad, ordenándose el pago el 1 de junio de 2006, efectuándose la devolución el 15 de junio de 2006.

## C) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (PERÍODO 2005)

La entidad presentó con fecha 15 de julio de 2006 la autoliquidación del año 2005, solicitando una devolución por importe de 35.000 euros (último día del plazo de declaración e ingreso: 25 de julio de 2006).

A fecha 24 de octubre de 2006 dicha devolución no se ha hecho efectiva.

## D) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (2.º TRIMESTRE DE 2006)

La entidad presentó con fecha 20 de julio de 2006 (último día del plazo de declaración e ingreso) la autoliquidación de dicho tributo y período, reconociendo una deuda de 25.000 euros, solicitando la compensación con la devolución del Impuesto sobre Sociedades, año 2005.

Con fecha 15 de octubre de 2006 le fue notificada la resolución de la compensación solicitada, desestimando la misma por no tener la consideración de crédito compensable la devolución solicitada.

Por otro lado, a la Sociedad «Niunduro, S.A.» se le notificó con fecha 1 de septiembre de 2006 la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Madrid, de fecha 30 de junio de 2006, por la que se estimaba la reclamación interpuesta contra una liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) por la que se le exigieron 35.000 euros y que fueron ingresados con fecha 1 de febrero de 2001. La resolución reconoce el derecho del sujeto pasivo a la devolución de la cantidad ingresada así como sus intereses de demora. Hasta la fecha 24 de octubre de 2006 no se ha efectuado la devolución de la citada cantidad.

SE PIDE:

D. Edesio, que quiere conocer la conducta a seguir, según tu criterio de avezado asesor fiscal cuya fama te precede, te formula las siguientes cuestiones:

- 1.º Consecuencias fiscales de la presentación de la autoliquidación originaria del año 2003, en relación al aplazamiento solicitado y al impago en la fecha convenida.
- 2.º Consecuencias fiscales que derivan del procedimiento de comprobación limitada respecto del Impuesto sobre Sociedades, período 2003, así como de la presentación de la autoliquidación complementaria del año 2003, presentada con fecha 10 de julio de 2006.
- 3.º Consecuencias fiscales que derivan del procedimiento de verificación de datos respecto del Impuesto sobre Sociedades, período 2004.
- 4.º Determinar las consecuencias fiscales que derivan de la devolución solicitada en relación con el Impuesto sobre Sociedades, período 2005.
- 5.º Determinar las consecuencias fiscales que derivan de la denegación de la solicitud de la compensación efectuada en relación al IVA, del 2.º trimestre de 2006.
- 6.º Pronunciarse sobre la posibilidad de efectuar la compensación de las deudas tributarias que derivan de los datos del enunicado con el crédito que tiene reconocido a su favor el sujeto pasivo.
- 7.º De todas las deudas anteriores: determinar el importe de las deudas que puedan exigírsele a D. Edesio, en función de qué artículos y qué tipo de responsabilidad, así como cuándo podría derivársele la responsabilidad, teniendo en cuenta que es administrador de la entidad desde el 1 de enero de 2004 y que hasta dicho momento el cargo de administrador lo ostentaba D. Nicereto.

## ***SOLUCIÓN***

---

**NOTA:** Los hechos y circunstancias descritos en el enunciado se producen después de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), por lo que será dicha norma la que haya de tenerse en cuenta a la hora de la resolución del supuesto.

Por lo que se refiere a la normativa reglamentaria que ha de aplicarse en la tramitación de los diferentes procedimientos tributarios, hay que tener en cuenta la disposición derogatoria única de la citada Ley 58/2003, que dispone:

*«2. Las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de los textos derogados a los que se refiere el apartado anterior continuarán vigentes, en tanto no se opongan a lo previsto en esta ley,*

*hasta la entrada en vigor de las distintas normas reglamentarias que puedan dictarse en desarrollo de esta ley.»*

Los diferentes reglamentos dictados en desarrollo de la Ley 58/2003 son:

- Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. Entrada en vigor: 29 de octubre de 2004.
- Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Entrada en vigor: 27 de mayo de 2005.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. Entrada en vigor: 1 de enero de 2006.

Asimismo, a la fecha de la redacción del supuesto está pendiente de aprobación el Proyecto de Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección tributaria, que será tenido en cuenta a la hora de la solución del mismo.

### **1.º Consecuencias fiscales de la presentación de la autoliquidación originaria del año 2003, en relación al aplazamiento solicitado y al impago en la fecha convenida.**

La autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 2003, presentada el 25 de julio de 2004, conlleva el reconocimiento de una deuda tributaria de 200.000 euros, respecto de la que se solicitó el oportuno aplazamiento hasta el 25 de julio de 2006, que fue concedido, por lo que, en consecuencia, se habrán devengado los Intereses de demora por el período del aplazamiento, de acuerdo con lo establecido en los artículos 26.1 y 65 de la LGT y artículos 48 a 58 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, antiguo Reglamento General de Recaudación (actualmente arts. 44 a 54 del RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el nuevo Reglamento General de Recaudación, entrada en vigor: 1 de enero de 2006).

*Cálculo de los intereses de demora del aplazamiento concedido:*

Para el cálculo de los intereses del período de aplazamiento hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, a tenor del cual:

*«6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.*

*No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.»*

Por su parte, la disposición transitoria primera de la citada ley establece que:

*«2. Lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 26 y en el apartado 2 del artículo 33 en materia de interés de demora e interés legal será de aplicación a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta ley.»*

En consecuencia, al haberse solicitado el aplazamiento con aportación de garantía del aplazamiento mediante aval bancario, una vez ha entrado en vigor la Ley 58/2003 (1 de julio de 2004), el tipo de interés de demora será el interés legal.

Cálculo del importe de la deuda aplazada:

Deuda aplazada .....	200.000 €
26 de julio de 2004 al 31 de diciembre de 2004 .....	159 días al 3,75%
1 de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2005 .....	365 días al 4%
1 de enero de 2006 al 25 de julio de 2006 .....	206 días al 4%
Total intereses de demora .....	15.782,18 €
Total deuda aplazada .....	215.782,18 €

*Garantías aportadas en el momento de la solicitud del aplazamiento.*

De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 82 de la Ley 58/2003 y en el artículo 48.2 del Reglamento General de Recaudación, las garantías aportadas deberán cubrir el importe de la cantidad aplazada, más los intereses de demora, más un 25 por 100 de ambas cantidades.

El importe de la garantía se calculará en relación al tipo de interés de demora (legal) vigente en el momento de la solicitud, que en 2004 era el 3,75 por 100.

Cantidad aplazada: 200.000 €.

Intereses de demora: 15.000 € ( $200.000 \times 3,75\% \times 2$  años).

Importe total de las garantías aportadas:  $215.000 \text{ €} \times 1,25 = 268.750 \text{ €}$ .

Ahora bien, al no pagarse el día en que expiraba el aplazamiento y haberse éste solicitado en período voluntario, el 26 de julio de 2006 se inicia el período ejecutivo de forma inmediata, por lo que la deuda se exigirá en vía de apremio, tanto la deuda aplazada como los intereses de demora del aplazamiento así como el correspondiente recargo ejecutivo [art. 54.1 a) del Reglamento General de Recaudación].

De acuerdo con el enunciado, la deuda, aun estando en período ejecutivo desde el 26 de julio de 2006, está pendiente de ingreso, por lo que pueden darse las siguientes situaciones:

a) *Que se ingrese la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio.*

En este caso, el recargo ejecutivo será:

$$5\% \text{ s/ } 215.782,18 \text{ €} = 10.789,11 \text{ €}$$

Por tanto, la deuda a ingresar ascenderá a 226.571,29 € (215.782,18 + 10.789,11).

b) *Que se ingrese la deuda una vez que se hubiera recibido la notificación de la providencia de apremio y dentro de los plazos establecidos en la misma.*

La notificación de la providencia de apremio conlleva la exigencia de la deuda en los plazos establecidos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, 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 este caso se exigirá el recargo de apremio reducido, que será:

$$10\% \text{ s/ } 215.782,18 \text{ €} = 21.578,22 \text{ €}$$

Por tanto, la deuda a ingresar ascenderá a 237.360,40 € (215.782,18 + 21.578,22).

c) *Que se ingrese la deuda una vez que se hubiera recibido la notificación de la providencia de apremio y una vez transcurridos los plazos establecidos en la misma.*

En este caso, se exigirá el recargo de apremio ordinario que será del 20 por 100 sobre la deuda apremiada más el interés de demora desde la fecha de inicio del período ejecutivo (26 de julio de 2006) hasta la fecha en la que se realice el ingreso.

Ahora bien, en el caso c) anterior, una vez que hubieran transcurrido los plazos establecidos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003 sin que ésta se hubiera ingresado, antes de proceder al embargo de los bienes del deudor habrán de ejecutarse las garantías aportadas en el aplazamiento (art. 54.1 del RD 939/2005).

Dispone a estos efectos el artículo 168 de la Ley 58/2003 que:

*«Si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio.*

*No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada*



*a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.»*

Por su parte el artículo 74 del Real Decreto 939/2005 dispone que:

*«1. Una vez iniciado el procedimiento de apremio, si la deuda estuviese garantizada y resultase impagada en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **se procederá a ejecutar la garantía**, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en su artículo 168, segundo párrafo; en tal caso, con anterioridad a la ejecución de la garantía se podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos.*

*2. Si la garantía consiste en aval, fianza, certificado de seguro de caución u otra garantía personal, **se requerirá al garante el ingreso de la deuda**, incluidos los recargos e intereses que, en su caso, correspondan hasta el límite del importe garantizado, en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De no realizarlo, se procederá contra sus bienes en virtud de la providencia de apremio dictada en relación con el obligado al pago sin necesidad de nueva notificación.*

*3. (...)»*

De todo lo anterior se desprende que la deuda pendiente del año 2003 por este concepto asciende a 215.782,18 euros más el correspondiente recargo ejecutivo, según lo expuesto anteriormente [5% si se paga antes de la notificación de la providencia de apremio; 10% si, una vez notificada la providencia de apremio, se paga en los plazos establecidos en el art. 62.5 de la Ley 58/2003 ó 20% sobre la deuda apremiada más el interés de demora, desde la fecha de inicio del período ejecutivo (26 de julio de 2006) hasta la fecha en la que se realice el ingreso].

## **2.º Consecuencias fiscales que derivan del procedimiento de comprobación limitada respecto del Impuesto sobre Sociedades, período 2003, así como de la presentación de la autoliquidación complementaria del año 2003, presentada con fecha 10 de julio de 2006.**

### *2.A) Objeto del procedimiento. Motivos que originan la apertura de este procedimiento.*

El procedimiento de comprobación limitada se encuadra dentro de los procedimientos de gestión si bien puede desarrollarse tanto por los órganos de gestión tributaria (Dependencia de Gestión Tributaria) como por los órganos de inspección (Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria), teniendo por objeto la comprobación de los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

Por tal razón y a los efectos de delimitar el objeto de las actuaciones de comprobación, el artículo 137 de la Ley 58/2003 establece que en la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

No obstante, cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

Una vez concretado el objeto de las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada en la comunicación de inicio, la resolución del mismo deberá versar sobre los resultados obtenidos en el mismo.

De ahí que el artículo 139.2 de la ley disponga que la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

- a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.
- b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.
- c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.
- d) Liquidación **provisional** o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

En consecuencia, de los datos del enunciado se desprende que el objeto del procedimiento de comprobación limitada referido a la entidad «Niunduro, S.A.» iniciado el 20 de febrero de 2006 versará exclusivamente sobre las deducciones de la cuota por determinados incentivos fiscales, debiendo especificarse expresamente en dicha comunicación qué tipo de deducciones van a ser objeto de comprobación.

Por lo que se refiere a los motivos que pueden dar lugar a la iniciación de este procedimiento, el artículo 162 del Proyecto de Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección tributaria, regula la *Iniciación del procedimiento de comprobación limitada* y dispone:

*«Se podrá iniciar el procedimiento de comprobación limitada, entre otros, en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.*

*b) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario se considere conveniente comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria.*

*c) Cuando, de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización de un hecho imponible sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria.»*

## 2.B) Facultades de la Administración.

El procedimiento analizado presenta unas características bastante similares al procedimiento inspector, si bien las facultades que ostenta la Administración tributaria para su desarrollo están más limitadas que en éste.

Así, el artículo 136 de la ley dispone que la Administración tributaria podrá realizar **única-mente** las siguientes actuaciones:

- a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.
- d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Por otro lado, existe una limitación **legal** a las facultades de la Administración por cuanto en ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros (requerimientos de cuentas bancarias, origen y destino de fondos, etc.), si bien se puede solicitar al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

Por último, existe una limitación **física** en cuanto a los lugares en los que puede desarrollarse dicho procedimiento por cuanto dichas actuaciones no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria. Dicha limitación le es aplicable tanto a los órganos de gestión que instruyan dicho procedimiento como a los órganos de inspección que, como se ha dicho, pueden igualmente desarrollarlo.

No obstante, dicha limitación física admite una excepción y es la referida a las actuaciones que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de la ley.

Por su parte, el artículo **163** del Proyecto de Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección tributaria regula la *Tramitación del procedimiento de comprobación limitada* y dispone:

*«3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 136.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el procedimiento de comprobación limitada incluya comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, las actuaciones podrán realizarse en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario en los supuestos en que sea necesario el examen físico de los hechos o circunstancias objeto de comprobación.»*

### *2.C) Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.*

Al tratarse de un procedimiento en el que la Administración tributaria ostenta unas amplias facultades en relación al objeto de comprobación y en base al principio de seguridad jurídica es por lo que la propia ley (art. 140) establece una limitación a la facultad de comprobar nuevamente lo que ya hubiera sido objeto de comprobación mediante este procedimiento, de tal forma que, una vez dictada la resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, de ahí la importancia de delimitar correctamente en la comunicación de inicio del procedimiento el objeto del mismo.

Dicha limitación admite como excepción el supuesto en el que, como consecuencia del desarrollo de un procedimiento de comprobación limitada o inspección **posterior**, se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

### *2.D) Duración del procedimiento. Consecuencias.*

El plazo de duración de dicho procedimiento es de 6 meses de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.1 de la LGT, contándose dicho plazo desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio del mismo.

Por otro lado, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, a tenor del cual:

*«A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.»*

Por su parte, el artículo 104.3 de la citada ley dispone que:

*«3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.»*

En consecuencia, al haberse iniciado el 20 de febrero de 2006 deberá concluir el 20 de agosto de 2006.

De los datos del enunciado se desprende que la liquidación provisional se produjo antes de la conclusión del citado plazo (31 de julio de 2006), si bien la notificación de la misma se produjo una vez que el plazo máximo de resolución ya ha transcurrido (4 de septiembre de 2006).

En consecuencia, al haberse sobrepasado el plazo de 6 meses (a contar desde la notificación de la comunicación de inicio hasta la notificación de la resolución del procedimiento), el efecto de dicho incumplimiento viene establecido en el propio artículo 139.1 de la LGT, que dispone:

*«1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:*

*(...)*

*b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.»*

Las consecuencias que derivan de la caducidad del procedimiento, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.5 de la Ley 58/2003, son:

- a) La caducidad será declarada, de oficio o a instancia del interesado, produciéndose el archivo de las actuaciones.
- b) La caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.
- c) Las actuaciones de un procedimiento caducado no se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de la Ley 58/2003 (recargo de extemporaneidad).
- d) No obstante, las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.
- e) Si bien el procedimiento que caduca no interrumpe la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, la presentación de la autoliquidación complementaria sí que interrumpe la prescripción de dicho derecho, de acuerdo con lo establecido en el artículo 68.1 c) de la Ley 58/2003.

En consecuencia, la autoliquidación complementaria presentada el 10 de julio de 2006, en relación al Impuesto sobre Sociedades, año 2003, reconociendo una deuda de 30.000 euros, con ingreso simultáneo de la deuda, debe calificarse como una declaración extemporánea (presentada fuera del plazo reglamentario) y voluntaria (sin que se hubiera efectuado requerimiento administrativo alguno), por lo que será aplicable el recargo de extemporaneidad regulado en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de acuerdo con los siguientes cálculos:

Magnitud .....	30.000 €
Retraso .....	25-07-04 al 10-07-06
Porcentaje del recargo: 20% s/ 30.000 € .....	6.000 €
Intereses de demora:	
<b>26 de julio de 2005</b> al 31 de diciembre de 2005 .....	159 días al 5%
1 de enero de 2006 al <b>10 de julio de 2006</b> .....	191 días al 5%
Total intereses de demora .....	1.438,35 €
Total recargo de extemporaneidad .....	7.438,35 €

El ingreso del recargo de extemporaneidad habrá de efectuarse en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, según la fecha en la que se notifique, circunstancia esta que, de acuerdo con los datos del enunciado, todavía no se ha producido.

Por otro lado, al haberse satisfecho la deuda que deriva de la autoliquidación complementaria el mismo día de su presentación, no se inicia el período ejecutivo de acuerdo con lo establecido en el artículo 161.1 de la Ley 58/2003, que dispone:

*«1. El período ejecutivo se inicia:*

*(...)*

*b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.»*

## 2.E) Cuantificación del importe de la liquidación provisional.

Con relación a la liquidación provisional que deriva del procedimiento de comprobación limitada, el importe de la deuda total será el resultante de adicionar al importe de la cuota los intereses de demora, teniendo en cuenta que el día final del periodo de cálculo es diferente para el importe de la cuota autoliquidada extemporaneamente (30.000 €) y para el exceso de la deuda descubierta (10.000 €).

Cálculo:

Magnitud	Días	Magnitud	Días
30.000 €		10.000 €	
<b>25-07-04</b> al 31-12-04	159 días al 4,75%	<b>25-07-04</b> al 31-12-04	159 días al 4,75%
01-01-05 al 31-12-05	365 días al 5%	01-01-05 al 31-12-05	365 días al 5%
01-01-06 al <b>10-07-06</b>	191 días al 5%	01-01-06 al <b>31-07-06</b>	212 días al 5%
Intereses de demora	2.905,68 €	Intereses de demora	997,16 €

Total intereses de demora: 3.902,84 €.

## Detalle de la liquidación:

Concepto	Autoliquidación	Ajuste	Liquidación provisional
Base imponible .....	914.285,71 €	0	914.285,71 €
Cuota íntegra .....	320.000 €	0	320.000 €
Deducciones .....	- 70.000 €	+ 40.000	- 30.000 €
Cuota líquida .....	250.000 €		290.000 €
Retenciones e ingresos a cuenta .....	50.000 €	0	50.000 €
A ingresar .....	200.000 €		240.000 €
Ingresado en autoliquidación .....			- 230.000 € (200.000 + 30.000)
Cuota a ingresar .....			10.000 €
Intereses de demora .....			3.902,84 €
Total deuda .....			13.902,84 €

No obstante, habría que recurrir la liquidación que deriva del procedimiento de comprobación limitada, además de por el motivo de la caducidad de dicho procedimiento, por la incorrección en el cálculo de los intereses de demora en relación a los 30.000 euros ingresados en la autoliquidación, ya que dichos intereses de demora van incluidos en la liquidación del recargo de extemporaneidad, que asciende al 20 por 100 más intereses de demora (desde el 26 de julio de 2005 al 10 de julio de 2006).

Por otro lado, y como consecuencia de la caducidad del procedimiento, habrá que añadir el importe de la liquidación del recargo de extemporaneidad regulado en el artículo 27 de la Ley 58/2003 por los motivos expuestos en el apartado anterior y que, como se ha dicho, deberá ser objeto de una liquidación independiente, notificada a la entidad y con su propio plazo de ingreso en período voluntario (art. 62.2 de la Ley 58/2003).

### 2.F) Período de ingreso de la deuda que deriva de la liquidación provisional.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, el período voluntario de pago de la deuda que deriva del acto de liquidación dependerá del día en el que se notifique la misma.

Dispone dicho artículo que:

*«2. En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:*

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.»

En consecuencia, habiéndose notificado el 4 de septiembre de 2006, el período voluntario de pago de la deuda finalizará el 20 de octubre de 2006. A partir del 21 de octubre de 2006 la deuda estaría en período ejecutivo, salvo que se hubiera solicitado el aplazamiento de la misma, compensación, o se hubiera suspendido la ejecución del acto administrativo como consecuencia de la interposición de recursos o reclamaciones mediante la aportación de garantías.

## 2.G) Recursos y reclamaciones contra el acto de liquidación.

Con relación a la liquidación provisional que deriva del procedimiento de comprobación limitada, hay que tener en cuenta que desde el 19 de agosto de 2006 podía haberse solicitado la declaración de la caducidad del procedimiento de comprobación limitada y consecuentemente el archivo de las actuaciones.

Ahora bien, al haberse notificado el 4 de septiembre de 2006 dicha liquidación sin que se hubiera solicitado previamente la caducidad del procedimiento, habrá que interponer o bien el recurso de reposición, o bien la reclamación económico-administrativa, ambos en el plazo de 1 mes a contar desde la notificación, de acuerdo con lo establecido en los artículos 223.1 y 235.1 de la Ley 58/2003, sin que se puedan simultanear ambas vías de impugnación.

En consecuencia, podrá interponerse cualquiera de los dos tipos de recurso hasta el 4 de octubre de 2006 fundamentándose el recurso precisamente en la caducidad del procedimiento.

No obstante, la interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto objeto de impugnación (ingreso de la deuda) por lo que, para evitar que se inicie el período ejecutivo, podrá realizarse alguna de las siguientes actuaciones:

- 1.º Ingresar su importe en período voluntario y en el caso de que la resolución del recurso fuera estimatoria (anulándose la liquidación) se procederá a la devolución de su importe más los intereses de demora a contar desde la fecha del ingreso hasta la fecha en la que se efectúe la ordenación del pago al obligado tributario (arts. 32 y 221 de la Ley 58/2003 y arts. 14 a 20 del RD 520/2005, de 13 de mayo).
- 2.º Suspender la ejecución del acto administrativo mediante la aportación de garantías en el recurso o reclamación que se hubiera interpuesto. En este caso, los intereses de demora que se devengarían durante todo el período en el que la deuda esté suspendida dependerán



de la garantía que se hubiera aportado y ello por cuanto el artículo 26.6 de la Ley 58/2003 dispone que:

*«No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.»*

Ahora bien, en el caso de que la resolución del recurso fuera estimatoria (anulándose la liquidación) se procederá al reembolso de los costes de las garantías más el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. El interés legal se devengará desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago, más los intereses de demora a contar desde la fecha del ingreso hasta la fecha en la que se efectúe la ordenación del pago al obligado tributario (art. 33 de la Ley 58/2003 y arts. 72 a 79 del RD 520/2005, de 13 de mayo).

De los datos del enunciado se desprende que la entidad recurrió la liquidación el 24 de septiembre de 2006, aportándose como garantía un aval bancario. Por tanto, en el caso de que la reclamación se desestimase (confirmándose la liquidación), el interés de demora durante todo el tiempo que dure la suspensión se calculará a interés legal.

Por el contrario, en el caso de que la reclamación se estimase (anulándose la liquidación), la entidad tendrá derecho a la devolución de los costes de las garantías más el interés legal (arts. 72 a 79 del RD 520/2005, de 13 de mayo).

## *2.H) Consecuencias del desarrollo del procedimiento de comprobación limitada.*

El procedimiento de comprobación limitada es uno de los procedimientos de gestión tributaria regulado en los artículos 136 a 140 de la Ley 58/2003, General Tributaria, estando pendiente de aprobación el desarrollo reglamentario del mismo. No obstante, la propia ley regula los efectos de la iniciación y resolución de dicho procedimiento en su artículo 140, pudiendo distinguirse, en función de la forma en la que hubiera concluido el mismo, las siguientes situaciones:

### *Finalización mediante resolución expresa.*

En este caso, la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

- a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.
- b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.
- c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.

- d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

En este caso, una vez dictada la resolución del procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a), artículo 139 de la ley (Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación), salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Lógicamente, contra la resolución que ponga fin a este procedimiento cabe interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa en los términos ya expuestos, si bien conviene tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 140.2 de la Ley 58/2003, a tenor del cual:

*«2. Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho.»*

En el caso del enunciado, el motivo de recurso estará basado en la caducidad del procedimiento ya que la misma no fue apreciada de oficio, así como en el incorrecto cálculo de los intereses de demora que incorpora la liquidación.

#### *Finalización por caducidad.*

En este caso, la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá contener una declaración del órgano administrativo reconociendo la caducidad del procedimiento y ordenando el archivo de las actuaciones, que podrá ser declarada bien de oficio, bien a instancia del interesado.

Ahora bien, aun cuando el procedimiento hubiera caducado, nada impedirá a la Administración tributaria que pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción teniendo en cuenta que las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario (art. 104.5 de la LGT).

*Finalización de este procedimiento por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.*

En este supuesto el procedimiento de comprobación limitada concluirá mediante una resolución en la que se dé por finalizado el procedimiento de comprobación limitada sin entrar a resolver el fondo de la cuestión, comunicando al obligado tributario que se iniciará un procedimiento inspector en el que se comprobarán, entre otros extremos, los que inicialmente constituían el objeto del procedimiento de comprobación limitada.

Dispone a estos efectos el artículo 164 del Proyecto de Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección que regula la *Terminación del procedimiento de comprobación limitada* que:

*«Cuando el procedimiento de comprobación limitada finalice como consecuencia del inicio de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo previsto en el artículo 103.6 »*

Por su parte, el artículo 103.6 del Proyecto de Reglamento al que se viene haciendo referencia establece que:

*«6. Cuando un procedimiento de aplicación de los tributos finalice como consecuencia del inicio de otro procedimiento, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar la terminación del primer procedimiento dentro de su plazo máximo de duración, será suficiente haber realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo procedimiento.*

(...)

*Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o de un procedimiento sancionador que hubiese terminado en la forma prevista en este apartado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dichos procedimientos, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos de aplicación de los tributos o sancionadores que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario o con el mismo u otro sujeto infractor, siempre que su examen pueda realizarse de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del procedimiento.»*

## *2.1) Procedimiento sancionador que deriva del procedimiento de comprobación limitada.*

Por último, de acuerdo con los datos del enunciado, la notificación del inicio del procedimiento sancionador se produjo el 4 de septiembre de 2006, es decir, dentro del plazo de los 3 meses siguientes a la fecha en la que se notifica el acto de liquidación de acuerdo con lo establecido en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, que dispone que:

*«2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.»*

En el **período de alegaciones previo** al acuerdo de imposición de la sanción habrán de aducirse dos motivos de oposición:

- Por un lado, que el procedimiento de comprobación limitada ha caducado, por lo que no procede dictar el acto de liquidación que deriva del mismo (que, por otro lado, es objeto de recurso).

- Que, con independencia de lo anterior, la base de la sanción está mal cuantificada por cuanto al haberse excedido de los 6 meses que tiene el órgano liquidador para resolver el procedimiento de comprobación limitada, la autoliquidación complementaria presentada el 10 de julio de 2006 (declarando una cuantía adicional de 30.000 €) ha de considerarse extemporánea y voluntaria, esto es, sin haber mediado requerimiento administrativo, por lo que dicha cuantía no será sancionable y ello por cuanto lo que procede es la aplicación del recargo de extemporaneidad de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.5 de la Ley 58/2003, a tenor del cual:

*«5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.»*

*Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.»*

En consecuencia, al proceder la aplicación del recargo de extemporaneidad sobre la magnitud autoliquidada (30.000 €), no formará parte de la base de la sanción de acuerdo con lo establecido en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, que dispone:

*«3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.»*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.»*

Por tanto, la sanción a imponer, en su caso, sería:

- Infracción tributaria presuntamente cometida (art. 191 de la Ley 58/2003).
- Base de la sanción: 10.000 €.
- Tipificación leve.
- Sanción propuesta: 5.000 €.

**NOTA:** La reducción de la sanción por conformidad con la propuesta de regularización se perdería al interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación aduciéndose la caducidad del procedimiento.

Por último, en el caso de que las alegaciones no se estimaran por parte del órgano competente para la imposición de la sanción y al final el acto de imposición de la misma se dictase, habría que interponer recurso o reclamación económico-administrativa contra el acto administrativo de imposición de la sanción, produciéndose los siguientes efectos:

- En relación con el ingreso de la sanción:

Artículo 161.2 de la Ley 58/2003:

*«La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma **contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.»***

- En relación con la suspensión de la ejecución del acto administrativo:

Artículo 212.3 de la Ley 58/2003:

*«1. El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el **contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.***

2. (...)

*3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:*

*a) La ejecución de las sanciones **quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.***

*b) **No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.»***

Por tanto, al haberse interpuesto reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional que deriva del procedimiento de comprobación limitada, deberá interponerse igualmente dicha reclamación contra el acto de imposición de la sanción en el plazo del mes a contar desde la notificación de dicho acuerdo de imposición.

### **3.º Consecuencias fiscales que derivan del procedimiento de verificación de datos respecto del Impuesto sobre Sociedades, período 2004.**

La presentación de la autoliquidación con solicitud de devolución por parte del obligado tributario por importe de 20.000 euros da inicio al *procedimiento de gestión tributaria de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos* regulado en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003, General Tributaria y en los artículos 121 a 124 del Proyecto de Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección tributaria.

En este sentido, el artículo 122 del citado Proyecto de Reglamento regula la *Iniciación del procedimiento de devolución* en los siguientes términos:

*«El procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo se iniciará a instancia del obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver; mediante la presentación de una solicitud o mediante la presentación de una comunicación de datos, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de cada tributo.»*

Por tanto, una vez presentada la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos se inicia el citado procedimiento de aplicación de los tributos, regulándose, en el artículo 123 del citado Proyecto de Reglamento, la *Tramitación del procedimiento de devolución* en los siguientes términos:

*«1. Una vez recibida la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, la Administración examinará la documentación presentada y la contrastará con los datos y antecedentes que obren en su poder.*

*Si la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos fuese formalmente correcta, se procederá, sin más trámite y, en su caso, de manera automática, al reconocimiento de la devolución solicitada.*

*2. Cuando se aprecie algún defecto formal en la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen, se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.»*

En todo caso, el plazo para practicar la devolución de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003 será el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de 6 meses. Dicho plazo comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos.

No obstante, en el caso de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo al que se refiere el artículo 31 de esta ley para devolver se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea.

Pues bien, de los datos del supuesto se desprende que, al haberse presentado la autoliquidación el 25 de julio de 2005, el plazo que tiene la Administración para ordenar el pago de la devolución solicitada finalizaría, en principio, el 25 de enero de 2006, por lo que a partir de dicha fecha la Administración estará obligada a abonar el correspondiente interés de demora sobre el importe que resulte a devolver.

En este sentido, el artículo 125.3 del Proyecto de Reglamento dispone que:

*«3. transcurrido el plazo que establezca la normativa de cada tributo o, en su defecto, el plazo de 6 meses desde la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación, comuni-*

*cación de datos o solicitud, sin que se hubiese acordado la devolución o notificado el inicio de otro procedimiento, el obligado tributario podrá solicitar que se acuerde la devolución.*

*Cuando la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud se presenten una vez finalizado el plazo establecido para ello, los plazos a que se refiere el párrafo anterior comenzarán a contarse a partir del día siguiente al de la presentación.»*

Ahora bien, conviene tener en cuenta que el procedimiento de devolución puede finalizar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 127 de la Ley 58/2003, de alguna de las siguientes formas:

- Por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada.
- Por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de la ley.
- Por el inicio de un procedimiento de verificación de datos.
- Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada.
- Por el inicio de un procedimiento de inspección.

No obstante, sea cualquiera la forma de finalización de dicho procedimiento, se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003.

En este sentido, el artículo 125.2 del Proyecto de Reglamento dispone que:

*«2. Cuando existan defectos, errores, discrepancias o circunstancias que originen el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, el procedimiento de devolución terminará con la notificación de inicio del correspondiente procedimiento, que será efectuada por el órgano competente en cada caso.*

*En el procedimiento iniciado de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior, se determinarán la procedencia e importe de la devolución y, en su caso, otros aspectos de la situación tributaria del obligado.»*

Según se desprende de los datos del enunciado, la Administración tributaria inició el 8 de noviembre de 2005 un *Procedimiento de verificación de datos*, regulado en los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003.

El plazo de duración de dicho procedimiento es de 6 meses de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.1 de la LGT, contándose dicho plazo desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio del mismo.

En consecuencia, al haberse iniciado el 8 de noviembre de 2005, deberá concluir el 8 de mayo de 2006.



No obstante, a dicho plazo de 6 meses hay que añadirle las dilaciones imputables al obligado tributario, por lo que, al haberse solicitado por parte de la entidad una ampliación por un período de 5 días adicionales para cumplimentar el requerimiento de aportación de documentación, los 5 días de ampliación del plazo se adicionarán al plazo general de 6 meses, de acuerdo con lo previsto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, que dispone:

*«Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.»*

Por tanto, el plazo de duración del procedimiento de verificación de datos finalizará el 13 de mayo de 2006.

Ahora bien, al haberse dictado la resolución mediante la que se reconoce la devolución del importe solicitado (20.000 €) el 28 de abril de 2006, esto es, antes de que se hubiera producido la caducidad del mismo, procede abonar intereses de demora desde el 26 de enero de 2006 (fecha en la que finalizaba el plazo de 6 meses del procedimiento de devolución) hasta el 26 de mayo de 2006, es decir, la fecha en la que se ordena el pago de la devolución (1 de junio de 2006) menos los 5 días de dilaciones imputables al obligado tributario y ello en base a lo dispuesto en el artículo 127 de la Ley 58/2003, que dispone:

*«En todo caso se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta ley.»*

Dispone a estos efectos el artículo 32 de la Ley 58/2003 que:

*«Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior.»*

Por su parte, el artículo 125.4 y 5 del Proyecto del Reglamento dispone que:

*«4. Cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando el importe de la devolución sea objeto de compensación, el interés de demora se abonará hasta el momento de la extinción de la deuda, de acuerdo con lo previsto en el artículo 73.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los períodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104.4 de este reglamento y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos.»*

*5. Cuando el procedimiento de devolución finalice por el inicio de un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada, y éstos finalizaran por caducidad, el obligado tributario podrá solicitar que se acuerde la devolución solicitada, lo que deberá efectuar el órgano*



competente, sin perjuicio de los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que puedan iniciarse con posterioridad.

*Quando el procedimiento de devolución finalice por el inicio de un procedimiento de inspección, y éste no haya finalizado en el plazo establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el obligado tributario podrá solicitar que se acuerde la devolución solicitada, una vez transcurrido dicho plazo, lo que deberá efectuar el órgano competente, sin perjuicio de la resolución derivada de las actuaciones del procedimiento de inspección.»*

En consecuencia, la liquidación de intereses de demora se efectuará de acuerdo con los siguientes cálculos:

Magnitud	Días
20.000 €	
26 de enero de 2006 al 26 de mayo de 2006 .....	121 días al 5%
Intereses de demora .....	331,51 €
Total importe de la devolución a efectuar .....	20.331,51 €

#### **4.º Determinar las consecuencias fiscales que derivan de la devolución solicitada en relación con el Impuesto sobre Sociedades, período 2005.**

Como se expuso en la solución de la cuestión anterior, la presentación de la autoliquidación con solicitud de devolución por parte del obligado tributario por importe de 35.000 euros da inicio al procedimiento de gestión tributaria de *Devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos* regulado en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003 y en los artículos 121 a 124 del Proyecto de Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección tributaria.

En todo caso, el plazo para practicar la devolución de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003 será el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de 6 meses. Dicho plazo comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos.

No obstante, en el caso de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo al que se refiere el artículo 31 de esta ley para devolver se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea.

En este sentido, el artículo 125 regula la *Terminación del procedimiento*, en los siguientes términos:

«1. Cuando proceda reconocer el derecho a la devolución solicitada, el órgano competente dictará acuerdo que se entenderá notificado por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.3 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando la devolución reconocida sea objeto de retención cautelar total o parcial deberá notificarse la adopción de la medida cautelar junto con el acuerdo de devolución.

El reconocimiento del derecho a la devolución solicitada no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria a través de los procedimientos de comprobación o investigación.

3. Transcurrido el plazo que establezca la normativa de cada tributo o, en su defecto, el plazo de seis meses desde la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud, sin que se hubiese acordado la devolución o notificado el inicio de otro procedimiento, el obligado tributario podrá solicitar que se acuerde la devolución.

Cuando la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud se presenten una vez finalizado el plazo establecido para ello, los plazos a que se refiere el párrafo anterior comenzarán a contarse a partir del día siguiente al de la presentación.»

Pues bien, de los datos del supuesto se desprende que, al haberse presentado la autoliquidación el 15 de julio de 2006, el plazo que tiene la Administración para ordenar el pago de la devolución solicitada finalizaría, en principio, el 26 de enero de 2007 (6 meses a contar desde la finalización del plazo reglamentario de declaración e ingreso, es decir, desde el 25 de julio de 2006), por lo que a partir de dicha fecha la Administración estará obligada a abonar el correspondiente interés de demora sobre el importe que resulte a devolver.

En consecuencia, de los datos del enunciado se desprende que, aun cuando a la fecha de 24 de octubre de 2006 no se hubiera procedido a la devolución de la cantidad solicitada, no se producen consecuencias fiscales siempre que la devolución se efectúe antes del 25 de enero de 2007 y ello sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar, dentro de los 6 meses a los que se ha hecho referencia, alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos a los que se ha hecho mención anteriormente.

## **5.º Determinar las consecuencias fiscales que derivan de la denegación de la solicitud de la compensación efectuada en relación al IVA, del 2.º trimestre de 2006.**

De los datos del enunciado se desprende que la entidad presentó la autoliquidación del IVA, 2.º trimestre de 2006, el último día del plazo reglamentario de declaración (20 de julio de 2006), reconociendo una deuda por importe de 25.000 euros y acompañando a la misma la solicitud de compensación de dicha deuda con el importe que resulta a devolver en relación al Impuesto sobre Sociedades, año 2005 (35.000 €).

En todo caso hay que tener en cuenta que, como se dijo en la solución a la cuestión anterior, en defecto de un acto administrativo mediante el que se reconozca el derecho a la devolución solicitada correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, año 2005 con anterioridad al 26 de enero de 2007, el obligado tributario no tiene derecho a la devolución solicitada. A partir del 26 de enero de 2007 lo tendría reconocido por haber transcurrido el plazo legal de 6 meses para proceder a su devolución.

En este sentido, el artículo **130** del citado Proyecto de Reglamento regula la *Ejecución de las devoluciones tributarias* en los siguientes términos:

«1. Cuando se haya reconocido el derecho a una devolución derivada de la normativa del tributo o una devolución de ingresos indebidos, se procederá a la ejecución de la devolución.

2. (...)»

Por su parte, el artículo **131.2** del citado Proyecto de Reglamento regula el *Pago o compensación de las devoluciones tributarias* en los siguientes términos:

«2. Una vez reconocido el derecho a la devolución, **podrá procederse a su compensación a petición del obligado o de oficio** de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y su normativa de desarrollo. En este caso, sobre el importe de la devolución que sea objeto de compensación, el interés de demora a favor del obligado tributario se devengará hasta la fecha en que se produzca la extinción del crédito como consecuencia de la compensación.»

Pues bien, los efectos que tiene la solicitud de compensación de una deuda que se encuentra en período voluntario de ingreso vienen recogidos en el artículo 72 de la Ley 58/2003, que dispone:

«2. La presentación de una solicitud de compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, pero no el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.»

En el mismo sentido se expresa el artículo 161.2 de la citada ley, a tenor del cual:

«2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.»

El desarrollo reglamentario de la compensación de deudas se encuentra recogido en los artículos 55 a 60 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (fecha de entrada en vigor: 1 de enero de 2006).

Pues bien, de acuerdo con lo establecido en el artículo 56.5 del citado reglamento, a tenor del cual:

«Si la resolución dictada fuese denegatoria, los efectos serán los siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en período voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

Por tanto, al haberse notificado la resolución desestimatoria de la compensación solicitada el 15 de octubre de 2006, se le requerirá el pago de la deuda correspondiente al IVA, 2.º trimestre de 2006 (25.000 €) en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, esto es, podrá satisfacerse la deuda hasta el día 20 de noviembre de 2006.

De pagarse la deuda entre el 15 de octubre y el 20 de noviembre, se liquidarán posteriormente los intereses de demora desde el 21 de julio de 2006 hasta la fecha en la que se hubiera efectuado el pago.

La liquidación de dichos intereses de demora será efectuada por la Administración pudiéndose ingresar en los plazos regulados en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003.

Por el contrario, en el caso de que no se satisfaga la deuda antes del 20 de noviembre de 2006, el importe autoliquidado entrará en período ejecutivo a partir del día 21 de noviembre de 2006. Además, en este caso, se liquidarán intereses de demora desde el 21 de julio de 2006 hasta el 20 de noviembre de 2006.

La liquidación de dichos intereses de demora será efectuada por la Administración pudiéndose ingresar en los plazos regulados en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003.

## **6.º Pronunciarse sobre la posibilidad de efectuar la compensación de las deudas tributarias que derivan de los datos del enunciado con el crédito que tiene reconocido a su favor el sujeto pasivo.**

La compensación es una de las modalidades de extinción de deudas tributarias regulada en los artículos 71 a 74 de la Ley 58/2003 y 55 a 60 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Evidentemente, la compensación conlleva la existencia por un lado de una deuda tributaria y por otro lado la existencia de un crédito reconocido por acto administrativo a favor del mismo obligado, pudiendo ser dicha extinción total o parcial según el importe de una y otro.

### *Crédito a favor del Obligado tributario.*

El artículo 71.1 de la Ley 58/2003 y el artículo 55 del Reglamento General de Recaudación han suprimido el requisito establecido en la normativa anterior (Ley 230/1963 y RD 1684/1990) referido a la firmeza del acto administrativo del que deriva el crédito a favor del sujeto pasivo.

La Resolución del TEAR de Madrid, de fecha 30 de junio de 2006 y notificada al obligado tributario el 1 de septiembre de 2006, reconoce a favor del sujeto pasivo la devolución de 35.000 euros, ingresados el 1 de febrero de 2001, más los correspondientes intereses de demora.

En este sentido, el artículo 66.5 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa regula la *Ejecución de las resoluciones administrativas* y dispone que:

*«5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.»*

En consecuencia, procederá efectuar la ejecución de la resolución del TEAR de Madrid mediante la anulación del acto objeto de reclamación, ordenándose la devolución de su importe más los correspondientes intereses de demora al tener dicha devolución la consideración de ingreso indebido.

Dispone a estos efectos el artículo 32.2 de la Ley 58/2003 que:

*«2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido **hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.***

*Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior.»*

Por su parte, el artículo 221 de la citada ley regula el *Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos*, estando regulado el desarrollo reglamentario en los artículos 14 a 20 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Los supuestos que originan el reconocimiento del derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos vienen recogidos en el artículo 221 de la Ley 58/2003 y en el artículo 15 del Real Decreto 520/2005, que dispone:

*«1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:*

*(...)*

*c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.»*

La cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso indebido estará constituida por la suma de las siguientes cantidades (art. 16 del RD 520/2005):

*«a) El importe del ingreso indebidamente efectuado.*

*b) Las costas satisfechas cuando el ingreso indebido se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio.*

*c) El interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible, sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.»*

Por tanto, el importe de la devolución del ingreso indebido con devengo de interés de demora se efectuará de acuerdo con el siguientes cálculo:

Magnitud .....	35.000 €
Día inicial .....	01-02-2001
Día final .....	24-10-2006 (*)
1 de febrero de 2001 al 31 de diciembre de 2001 .....	334 días al 6,5%
1 de enero de 2002 al 31 de diciembre de 2002 .....	365 días al 5,5%
1 de enero de 2003 al 31 de diciembre de 2003 .....	365 días al 5,5%
1 de enero de 2004 al 31 de diciembre de 2004 .....	365 días al 4,75%
1 de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2005 .....	365 días al 5%
1 de enero de 2006 al 24 de octubre de 2006 .....	297 días al 5%
Total intereses de demora .....	10.772,81 €
Total importe a devolver .....	45.772,81 €

(\*) Se calcula a la fecha de la visita, si bien deberá efectuarse el cálculo a la fecha de la ordenación del pago que se desconoce o a la fecha en la que se efectúe la solicitud de compensación de las deudas.

Por tanto, el crédito a favor de la entidad en concepto de devolución de ingresos indebidos asciende a **45.772,81 euros**.

El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se regula en los artículos 17 a 20 del Real Decreto 520/2005, y en el artículo 17 se recoge la iniciación de dicho procedimiento, de acuerdo con el cual:

*«2. Cuando el procedimiento se inicie a instancia del interesado, la solicitud deberá dirigirse al órgano competente para resolver y, además de las menciones a que se refiere el artículo 2 de este reglamento, contendrá los siguientes datos:*

*a) Justificación del ingreso indebido. A la solicitud se adjuntarán los documentos que acrediten el derecho a la devolución, así como cuantos elementos de prueba considere oportunos a tal efecto. Los justificantes de ingreso podrán sustituirse por la mención exacta de los datos identificativos del ingreso realizado, entre ellos la fecha y el lugar del ingreso y su importe.*

*b) Declaración expresa del medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, de entre los señalados por la Administración competente.*

*(...)*

*c) En su caso, **una solicitud de compensación**, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre (actual RD 939/2005).»*

#### *Deudas del obligado tributario.*

Una vez determinado el crédito que la entidad tiene a su favor, podría efectuarse la extinción de algunas de las deudas tributarias que tiene contraídas con el importe de dicho crédito. El importe de dichas deudas, según los datos extraídos de las soluciones a las diferentes cuestiones son:

- Autoliquidación Impuesto sobre Sociedades año 2003: importe de la deuda aplazada: 215.782,18 euros.

Dicha deuda se encuentra en período ejecutivo desde el día 26 de julio de 2006, por lo que deberá adicionarse a la misma el recargo ejecutivo, según el momento en el que se efectúe el pago o la solicitud de compensación.

Por otro lado conviene recordar que sobre dicha deuda se aportó garantía por importe de 268.750 euros.

- Autoliquidación complementaria Impuesto sobre Sociedades año 2003: importe de la deuda: 30.000 euros.

Dicha deuda se ingresó el mismo día de la presentación de la autoliquidación (10 de julio de 2006).

- Liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre Sociedades año 2003: importe de la deuda: 13.902,84 euros.

Al haberse notificado la liquidación el 4 de septiembre de 2006, el período voluntario de pago de la deuda finalizará el 20 de octubre de 2006.

Como se expuso anteriormente, dicha liquidación debería haberse recurrido basándose en la caducidad del procedimiento de comprobación limitada y en la incorrecta cuantificación de los intereses de demora incorporados a la liquidación, recurso o reclamación que podría interponerse hasta el día 4 de octubre de 2006, suspendiéndose la ejecución del acto administrativo mediante la aportación de garantías.

De los datos del enunciado se desprende que el 24 de septiembre de 2006 se interpuso reclamación económico-administrativa, suspendiéndose la ejecución del acto mediante la aportación de garantías (aval bancario), por lo que queda en suspenso el inicio del período ejecutivo.

En caso contrario (interposición de una reclamación económico-administrativa sin la aportación de garantías), a partir del 21 de octubre de 2006 la deuda estaría en período ejecutivo, por lo que se habrían devengado los recargos ejecutivos.

- Recargo de extemporaneidad correspondiente a la autoliquidación Impuesto sobre Sociedades año 2003: importe: 7.438,35 euros.

El importe del recargo de extemporaneidad está pendiente de liquidar por parte de la Administración, por lo que, hasta que no se reciba la liquidación del mismo, no se iniciará el período voluntario del ingreso de dicha deuda. En consecuencia no es compensable.

- Sanción por la infracción tributaria que deriva del procedimiento de comprobación limitada, Impuesto sobre Sociedades, año 2003.

De acuerdo con el enunciado, la sanción propuesta contenía los siguientes datos:

- Infracción tributaria presuntamente cometida: artículo 191 de la Ley 58/2003.
- Base de la sanción: 40.000 €.
- Tipificación leve.
- Sanción propuesta: 20.000 €.
- Reducción por conformidad: 6.000 €.
- Sanción reducida: 14.000 €.

Como se dijo, dicha sanción sería objeto de recurso o reclamación económico-administrativa por dos motivos fundamentalmente:

- Caducidad del procedimiento de comprobación limitada que impediría la apertura del expediente sancionador.
- Incorrecta determinación de la base de la sanción.



Los efectos del recurso serían la suspensión automática de la ejecución del acto administrativo sin aportación de garantías, por lo que, de haberse recurrido la sanción, el importe no será compensable (al faltar el requisito de la ejecutividad).

- Autoliquidación IVA (2.º trimestre de 2006): importe de la deuda: 25.000 euros.

Como se exponía en la solución de la cuestión 5.ª anterior, en relación a dicha deuda se solicitó la compensación con la devolución correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, año 2005, solicitud de compensación que fue desestimada el 15 de octubre de 2006, por lo que se le requirió el pago de la deuda correspondiente al IVA, 2.º trimestre de 2006 (25.000 €), en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley 8/2003, esto es, podría satisfacerse la deuda hasta el día 20 de noviembre de 2006.

De pagarse la deuda entre el 15 de octubre y el 20 de noviembre, se liquidarán posteriormente los intereses de demora desde el 21 de julio de 2006 hasta la fecha en la que se hubiera extinguido la deuda.

#### *Modalidades de compensación:*

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.2 de la Ley 58/2003, la compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario, siendo los efectos jurídicos diferentes según quien lleve a cabo la iniciativa en la tramitación de este procedimiento.

Así:

- a) Compensación a instancia del obligado tributario.

El sujeto pasivo podrá solicitar la compensación total o parcial de las deudas tributarias, tanto respecto de las que están en período voluntario (25.000 €) como de las que están en período ejecutivo (215.782,18 €), si bien hay que tener en cuenta que:

- Los efectos de la solicitud sólo afectarán al importe coincidente entre crédito y deuda.
- La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación.
- El acuerdo de compensación declarará dicha extinción (art. 72.3 de la Ley 58/2003).
- Si la solicitud de compensación se efectúa respecto de la **deuda en período voluntario**, en el caso de que la deuda fuera superior al crédito (que no es el caso del supuesto), la parte de exceso de deuda respecto del crédito seguirá su régimen general, esto es, deberá ingresarse dentro de los plazos de período voluntario originariamente establecidos (art. 59.2 del RD 939/2005).

En el caso de que la deuda fuera inferior al crédito (que es el caso del supuesto), la parte de exceso del crédito sobre la deuda seguirá su régimen general, esto es, se abonará la diferencia al interesado (art. 59.3 del RD 939/2005), por lo que en este caso, al tener la consideración de devolución de ingreso indebido, seguirá devengando intereses de demora hasta la fecha en la que se efectúe la ordenación de pago del exceso de crédito respecto de la deuda.

Por el contrario, y 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. 72.2 y 161.2 de la Ley 58/2003).

Si se admitiese la compensación, la deuda quedaría extinguida por dicha parte coincidente. El acuerdo de compensación será notificado al interesado y servirá como justificante de la extinción de la deuda (art. 59.1 del RD 939/2005).

Si se denegase la misma, se daría nuevo plazo de ingreso en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003 respecto de la parte de deuda cuya compensación se solicitó. Dispone a estos efectos el artículo 56.5 a) del Real Decreto 939/2005 que:

*«Si la resolución dictada fuese denegatoria, los efectos serán los siguientes:*

*a) Si la solicitud fue presentada en período voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»*

Si la solicitud de compensación se efectúa respecto de las **deudas en período ejecutivo**, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 56.4 del Real Decreto 939/2005, que dispone:

*«4. Cuando la solicitud se presente en período ejecutivo, podrán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes o derechos.»*

En consecuencia, la parte de exceso de deuda respecto del crédito (215.782,18 € – 45.772,81 € = 170.009,37 €) sigue su régimen general, esto es, se iniciará o proseguirá el procedimiento de apremio.

Por el contrario, en relación a la parte coincidente, hasta tanto no resuelva expresamente sobre la concesión o denegación de la compensación, podrá iniciarse o proseguir el procedimiento de apremio, si bien quedará en suspenso el procedimiento de enajenación de los bienes que hubieran podido embargarse.

Si se admitiese la compensación, la deuda quedaría extinguida por dicha parte coincidente.

Si se denegase la misma, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 56.5 b) del Real Decreto 939/2005, a tenor de cual:

*«Si la resolución dictada fuese denegatoria, los efectos serán los siguientes:*

*a) (...)*

*b) Si la solicitud fue presentada en período ejecutivo de ingreso, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de no haberse iniciado con anterioridad.»*

De los datos anteriores se desprende que la mejor opción para el obligado tributario sería solicitar la compensación del crédito a favor del obligado tributario con la deuda que deriva de la autoliquidación del IVA, 2.º trimestre de 2006, antes del 20 de noviembre de 2006, compensación que alcanzaría al importe autoliquidado (25.000 €), más los intereses de demora devengados desde el 21 de julio de 2006 hasta la fecha en la que extinga la misma por compensación, ya que la deuda que deriva de la liquidación del procedimiento de comprobación limitada, al ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, con aportación de garantías, en el caso de estimarse el mismo, el importe de las garantías aportadas serán devueltas a la entidad. Por su parte, el recurso interpuesto contra la sanción tributaria conllevará la suspensión automática sin aportación de garantías.

El exceso de crédito sobre la deuda cuya solicitud se efectúa podrá aplicarse a su vez para compensar la deuda que deriva de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, año 2003 (215.782,18 €), que ya está en período ejecutivo de cobro.

En consecuencia y teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, procedería la solicitud de compensación respecto de la siguiente deuda y por los siguientes importes:

- Fecha de la solicitud de compensación: 24 de octubre de 2006.

- Deuda cuya solicitud de compensación se realiza:

Autoliquidación IVA, 2.º trimestre de 2006 (25.000 €).

Intereses de demora desde el 21 de julio de 2006 al 24 de octubre de 2006.

(116 días al 5%). Total intereses de demora: 397,26 €.

- Total deuda a compensar: 25.397,26 €.
- Importe del crédito aplicado a la compensación: 19.422,06 €.
- Intereses de demora del crédito a favor del obligado tributario (desde el 1 de febrero de 2001 hasta el 24 de octubre de 2006).

Magnitud .....	19.422,06 €
Día inicial .....	01-02-2001
Día final .....	24-10-2006
1 de febrero de 2001 al 31 de diciembre de 2001 .....	334 días al 6,5%
1 de enero de 2002 al 31 de diciembre de 2002 .....	365 días al 5,5%
1 de enero de 2003 al 31 de diciembre de 2003 .....	365 días al 5,5%
1 de enero de 2004 al 31 de diciembre de 2004 .....	365 días al 4,75%
1 de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2005 .....	365 días al 5%
1 de enero de 2006 al 24 de octubre de 2006 .....	297 días al 5%
Total intereses de demora .....	5.975,20 €
Total importe a compensar .....	25.397,26 €

La fecha de la compensación de la deuda se ha calculado a la fecha de la solicitud (24 de julio de 2006) de acuerdo con lo establecido en el artículo 72.3 de la Ley 58/2003, que dispone:

*«3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en **el momento de la presentación de la solicitud** o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.»*

Exceso del crédito a favor de la entidad sobre la deuda compensada: 15.577,94 € (35.000 – 19.422,06).

Dicho importe devengará intereses de demora desde el 1 de febrero de 2001 hasta la fecha en la que se ordene el pago de dicha cantidad o, en su caso, se efectúe la solicitud de compensación del crédito con otra deuda tributaria.

El importe de los intereses de demora correspondientes al exceso de crédito que queda pendiente de devolución (o, en su caso, compensación) serían, hasta la fecha de 24 de julio de 2006, los siguientes:

Magnitud .....	15.577,94 €
Día inicial .....	01-02-2001
Día final .....	24-10-2006
1 de febrero de 2001 al 31 de diciembre de 2001 .....	334 días al 6,5%
1 de enero de 2002 al 31 de diciembre de 2002 .....	365 días al 5,5%
1 de enero de 2003 al 31 de diciembre de 2003 .....	365 días al 5,5%
1 de enero de 2004 al 31 de diciembre de 2004 .....	365 días al 4,75%
1 de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2005 .....	365 días al 5%
1 de enero de 2006 al 24 de octubre de 2006 .....	297 días al 5%
Total intereses de demora .....	4.797,61 €
Total importe a favor de la entidad .....	20.375,55 €

Por otro lado, dicho importe (15.577,94 € más los correspondientes intereses de demora) puede aplicarse a compensar parte de la deuda tributaria que deriva de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, año 2003, que como se ha dicho asciende a 215.782,18 euros.

De acuerdo con lo expuesto en la solución a la cuestión 1.<sup>a</sup> hay que tener en cuenta que dicha deuda está en período ejecutivo desde el 26 de julio de 2006, estando garantizada la misma mediante la aportación de garantías (aval bancario). En consecuencia, el importe de la deuda tributaria ascenderá a 215.782,18 euros más el correspondiente recargo ejecutivo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 58/2003, según el cual:

*«2. El recargo ejecutivo será del 5 por 100 y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.*

*3. El recargo de apremio reducido será del 10 por 100 y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.*

*4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por 100 y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.»*

Por tanto, en el caso de solicitarse la compensación de parte de la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio, al no alcanzar el importe total de la deuda, no será de aplicación el recargo ejecutivo del 5 por 100 (salvo que se extinguiere el importe restante de la deuda por cualquier otro medio).

En el caso de que se solicitase la compensación de parte de la deuda una vez que se hubiera efectuado la notificación de la providencia de apremio, y dentro de los plazos del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, al no alcanzar el importe total de la deuda, no será de aplicación el recargo de apremio reducido del 10 por 100 (salvo que se extinguiere el importe restante de la deuda por cualquier otro medio).

Por último, en el caso de que se solicitase la compensación de parte de la deuda una vez que se hubiera efectuado la notificación de la providencia de apremio, y una vez que hubieran transcurrido los plazos del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, será de aplicación el recargo de apremio ordinario del 20 por 100 más los correspondientes intereses de demora, pero en este caso habrá que distinguir entre:

- Por el importe de la deuda satisfecha mediante compensación: el período de cálculo de los intereses de demora en período ejecutivo será desde el 26 de julio de 2006 hasta la fecha en la que se solicite la compensación.
- Por el exceso de la deuda sobre el crédito: el período de cálculo de los intereses de demora en período ejecutivo será desde el 26 de julio de 2006 hasta la fecha en la que se efectúe el pago de la deuda mediante la ejecución de las garantías aportadas.

#### b) Compensación de oficio por parte de la Administración.

Con independencia de la compensación a instancia del interesado, la Administración puede proceder a la compensación de oficio de las deudas tributarias con el crédito que tenga reconocido a favor del interesado.

Ahora bien, con carácter general dicha compensación se efectuará con deudas que se encuentren en período ejecutivo (art. 73.1 de la Ley 58/2003).

De los datos del enunciado y de acuerdo con lo expuesto anteriormente, la única deuda que podría ser objeto de compensación será la correspondiente a la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, año 2003, que, como se ha indicado, está garantizada mediante la aportación de aval bancario, por lo que no será probable que la Administración tributaria proceda a la compensación de oficio de dicha deuda.

Por otro lado, y como regla especial, está la posibilidad de compensar de oficio deudas tributarias que se encuentren en período de voluntario. Dispone a estos efectos el artículo 73.1 de la Ley 58/2003 que:

*«Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta ley.»*

El desarrollo reglamentario se encuentra en el artículo 58.2 del Real Decreto 520/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, a tenor del cual:

*«2. No obstante, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario:*

*a) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección, debiéndose producir el ingreso o la devolución de la cantidad diferencial que proceda.*

*b) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior. En este caso, en la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda y se notificará al obligado al pago del importe diferencial para que lo ingrese en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este supuesto, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo.»*

No obstante, dicho precepto no resulta de aplicación a los datos del supuesto por cuanto no se dan los supuestos fácticos que en el artículo se contemplan.

En otro orden de ideas, hay que tener en cuenta que la compensación a la que se ha hecho referencia en este apartado es diferente del sistema de cuenta corriente en materia tributaria, regulado por Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, 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.<sup>a</sup> excluye de la posibilidad de utilizar este sistema de compensación en relación a las deudas que estén en período ejecutivo.

Dichos sistemas de compensación son incompatibles de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 de la Ley 58/2003, a tenor del cual:

*«3. Los obligados tributarios podrán solicitar la compensación de los créditos y las deudas tributarias de las que sean titulares mediante un sistema de cuenta corriente, en los términos que reglamentariamente se determinen.»*

Por su parte, el artículo 2 del Real Decreto 1108/1999 dispone que:

*«La aplicación de este sistema de cuenta corriente es incompatible, en relación con los créditos y débitos acogidos al mismo durante el período de duración de la cuenta, con el procedimiento establecido para la compensación en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.»* (debe entenderse efectuada la remisión al Real Decreto 520/2005)

**7.º De todas las deudas anteriores: determinar el importe de las deudas que puedan exigírsele a D. Edesio, en función de qué artículos y qué tipo de responsabilidad, así como cuándo podría derivársele la responsabilidad, teniendo en cuenta que es administrador de la entidad desde el 1 de enero de 2004 y que hasta dicho momento el cargo de administrador lo ostentaba D. Nicereto.**

Las deudas que derivan del enunciado se originan desde el Impuesto sobre Sociedades, año 2003, cuyo periodo de declaración es el mes de julio de 2004, lo que determina, por un lado, que la normativa aplicable es la Ley 58/2003 y, por otro lado, que el administrador al que, en su caso, podría derivarse la responsabilidad sería D. Edesio, que es el que ostenta la representación de la entidad.

Los preceptos que habilitan a la Administración tributaria para derivar la responsabilidad contra el administrador de la entidad son:

*A) Responsabilidad Solidaria del administrador:*

Artículo 42.1 a) de la Ley 58/2003:

*«1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.»*

Artículo 182.1 de la Ley 58/2003:

*«1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo.»*

Dichos artículos contemplan un supuesto de Responsabilidad Solidaria en el pago de la deuda y de la sanción exigida al deudor principal, pero para ello se requiere que el presunto responsable haya sido causante o colaborador activo en la comisión de la infracción tributaria realizada por el sujeto infractor (en este caso el administrador, pero dicho precepto es de aplicación a cualquier persona) por lo que tan sólo se le podría exigir la responsabilidad respecto de la cuota, los intereses de demora y la sanción que derivan de la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades, año 2003, y que trae causa del procedimiento de comprobación limitada por importe de 13.902,84 euros, así como de la sanción que deriva de dicha liquidación y ello por cuanto en relación a los restantes ejercicios por dicho impuesto y por el IVA no se ha apreciado la comisión de infracciones tributarias.

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 la liquidación que trae causa de la citada liquidación provisional, ni respecto de las restantes deudas (recargos del art. 27 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) Responsabilidad Subsidiaria del administrador:*

Artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003:

*«1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitem las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.»*

Artículo 182.2 de la Ley 58/2003:

*«2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en el supuesto del párrafo a) del apartado 1 del artículo 43 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo.»*

Dichos artículos contemplan 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 una infracción tributaria (en este artículo se exige que sea el administrador de hecho o de derecho).

Por lo que se refiere al alcance de la responsabilidad, y al igual que en el supuesto de responsabilidad solidaria, sólo se le podría exigir la responsabilidad respecto de la cuota, los intereses de demora y la sanción que derivan de la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades, año 2003, que deriva del procedimiento de comprobación limitada por importe de 13.902,84 euros, así como de la sanción que deriva de dicha liquidación y ello por cuanto en relación a los restantes ejercicios por dicho impuesto y por el IVA no se ha apreciado la comisión de infracciones tributarias.

Al igual que en caso anterior, no se podría exigir responsabilidad tributaria ni respecto de los Recargos de Apremio en los que incurrió la sociedad aun cuando derive de la liquidación que traen causa del procedimiento de comprobación limitada, ni respecto de las restantes deudas (recargos del art. 27 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 42.1 a) de la LGT exige un comportamiento activo en la comisión de la infracción (ser causante o colaborador de la misma), mientras que el artículo 43.1 a) 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.

No obstante lo cual, en el caso de que se hubiera interpuesto recurso o reclamación económico-administrativa **contra la sanción** que deriva de la liquidación provisional que trae causa del procedimiento de comprobación limitada, dicho recurso o reclamación impide el inicio del período ejecutivo del cobro de la sanción, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 161.2 de la Ley 58/2003, que dispone:

*«La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.»*

Por otro lado, el artículo 212.3 de la citada ley dispone que:

*«3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:*

*a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.*

*b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.»*

En consecuencia, al quedar suspendida la ejecución de la sanción, no podrá procederse a la derivación de responsabilidad hasta que sean firmes en vía administrativa.

En el caso de que la resolución del recurso o reclamación anulase la sanción (recordemos que el motivo era, por un lado, la caducidad del procedimiento de comprobación limitada y, por otro, el cálculo de la base de la sanción), no podría derivarse responsabilidad alguna contra el administrador por cuanto los artículos 42.1 a) y 43.1 a) de la Ley 58/2003 requieren la existencia de una infracción tributaria para poder derivar responsabilidad al administrador.