

SUPUESTO N°.1. (Sólo la respuesta)

IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES: Se regula en los artículos 61 a 78 de la L.H.L.:

- a) En pesetas, ya que el hecho imponible de este impuesto es la titularidad de bienes de naturaleza urbana o rústica o de derechos reales que recaigan sobre los mismos (usufructo, etc.....). Para ello se determina su valor catastral, que se expresa en pesetas.
- b) Si, la base imponible se regula en el artículo 66 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, (L.H.L) y la base liquidable se regula en el artículo 72. La base imponible la constituye el valor de los bienes inmuebles. Minorando ésta conforme a las reducciones que legalmente se establezcan, se obtendrá la base liquidable
- c) Si, y según establece el apartado 2 del artículo 73 de la Ley serán: 0,4 por 100 para los bienes de naturaleza urbana y 0,3 por 100 para los de naturaleza rústica.
- d) Si, ya que los Ayuntamientos pueden incrementar los tipos impositivos en función de que los Municipios tengan o no mayor número de población.
- e) Proporcionalidad sólo en el caso de los tipos impositivos, ya que son fijos, al tratarse de un impuesto real y objetivo, es decir, en relación a un bien y no a una persona determinada, y tampoco tenerse en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos (mayor o menor renta, número de hijos, etc....). En conclusión: todos los sujetos tributan al mismo tipo impositivo, de 0,3 o 0,4 según. Lógicamente acabará pagando más aquél que tenga un valor catastral mayor del inmueble, pero no se le aplicará un tipo superior al establecido.

En el caso de la escala de gravamen, hay proporcionalidad y progresividad, en función de la población del Municipio, se pagará más o menos impuesto respecto a otro Municipio.

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS: Se regula en los artículos 79 a 92 de la L.H.L.

- La base imponible se determina en pesetas, ya que el hecho imponible de este impuesto es la realización de actividades empresariales o profesionales; esto es, la obtención de renta.
- En la normativa reguladora del impuesto, no se hace referencia a la base liquidable, ni se establecen tampoco reducciones sobre la base imponible, por lo que coincide la base imponible con la liquidable.
- Si, y es fijo.
- Si, y los Ayuntamientos pueden disminuir o aumentar los tipos establecidos en función de la población de los Municipios (con un mínimo de 0,5 y un máximo de 2, según establece el artículo 89 de la L.H.L).
- Proporcionalidad sólo en los tipos impositivos, ya que son fijos, al ser el impuesto de carácter real. Se grava la realización de una actividad profesional o empresarial: Abogado, Arquitecto, etc....., a todos los individuos por igual (de forma similar al I.B.I). Pagará más quien más dinero obtenga por su actividad, pero no por aplicarsele un tipo superior al establecido por la Ley. Todo ello sin perjuicio de que se establezcan deducciones de la cuota íntegra, ya que es un impuesto subjetivo, por ejemplo, para el caso de un recién licenciado en Derecho que desea ejercer.

Respecto a la escala de gravamen hay proporcionalidad y progresividad, dependiendo del número de población, los habitantes de un Municipio pagarán más o menos impuestos que los de otro.

IMPUESTO SOBRE VEHICULOS DE TRACCION MECANICA: Se regula en los artículos 93 a 100 de la L.H.L.:

a) La base imponible no se determina en pesetas, ya que el impuesto grava la titularidad de un vehículo apto para circular, dependiendo de sus características técnicas: potencia, modelo, capacidad de carga, etc.....

b) En la normativa reguladora del impuesto no se hace referencia a la base liquidable, ni se establecen reducciones a la base imponible, por lo que coincidirán las dos.

c) Si, y son variables, dependiendo del tipo de vehículo que se trate (un vehículo, un autobús, un camión, un tractor o una motocicleta), y de sus características, se tributará por un tipo superior o inferior.

d) Si, ya que los Ayuntamientos en función de la cifra de población de los Municipios podrán incrementar los tipos impositivos establecidos por la Ley.

- Respecto a los tipos impositivos, hay proporcionalidad y progresividad, al ser variables, como se ha visto antes.

Respecto a la escala de gravamen, hay proporcionalidad y progresividad, dependiendo de la cifra de población del Municipio (similar a lo que ocurre en el I.B.I).

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: Se regula en los artículos 105 a 111 de la L.H.L:

- La base imponible se determina en pesetas, ya que conforme establece el artículo 108.1 de la Ley: La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años.
- La base imponible es igual a la base liquidable, que no se contempla, ya que el artículo 109.1 dice que: La cuota de este impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible los tipos correspondientes de la escala de gravamen.
- Si, el tipo de gravamen dependerá del tiempo en que hizo la primera transmisión y la última. Así se calculará el incremento de valor experimentado.
- Si, en función de la población de los Municipios, los Ayuntamientos pueden o no aumentar los tipos.
- En el caso de los tipos impositivos hay proporcionalidad, y progresividad, dependiendo de las características de la transmisión, etc....

Respecto a la escala de gravamen, hay proporcionalidad y progresividad (de forma similar a lo que ocurre en el I.B.I).

IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS: Se regula en los artículos 101 a 104 de la L.H.L:

- La base imponible se determina en pesetas, ya que el objeto del impuesto lo constituye, como su propio nombre indica, la realización de construcciones, instalaciones y obras, que son evaluables económicamente.
- La normativa del impuesto no se refiere a la base liquidable, sino que habla sólo de base imponible.
- Si, y está en función de la cifra de población del Municipio. Es decir, que los tipos impositivos son variables.
- Si, y está en función de la cifra de población del Municipio.
- En los dos casos anteriores hay proporcionalidad y progresividad.

SUPUESTO N°: 2.

- **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS** (sólo escala estatal). Artículo 50 de la Ley:

Sobre una base liquidable de 7.500.900 de pesetas se establece un tipo del 38,07% por los 6.600.000. Esto es, 1.650.950 de cuota íntegra.

Sobre las 900.900 de exceso, se aplica el tipo marginal de 39,60%.

Tipo medio = Cuota íntegra: Base liquidable X 100 = 1.650.900: 7.500.900 .100 = 22, 01%.

- **IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.** Artículo 30 de la Ley:

Sobre una base liquidable de 120.000.000 de pesetas se establece un tipo del 0,9 por los 109.048.000. Esto es, 408.930 de cuota íntegra.

Sobre 10.952000 de exceso, se aplica el tipo marginal de 1,3%.

Tipo medio = Cuota íntegra: Base liquidable X 100 = 408.930: 120.000.000 x100 = 0,34%.

- **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.** Artículo 21 de la Ley:

Sobre una base liquidable de 35.000.000 de pesetas se establece un 21,25% por los 26.040.000. Esto es, 3.762.185 de cuota íntegra.

Sobre 8.960.000 de exceso, se aplica el tipo marginal de 25,50%.

Tipo medio = Cuota íntegra: Base liquidable X 100 = 3.762.185: 35.000.000 X 100= 10, 75%.

- **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.** Artículos 26 y 27 de la Ley.

Sobre una base liquidable de 67.600.000 se aplica un tipo del 35% = 23.660.000 pesetas de cuota íntegra.

Tipo medio = Cuota íntegra: Base liquidable X 100 = 23. 660.000: 67.600.000 X 100 = 35%.

SUPUESTO N°. 4.

Según lo dispuesto en los artículos 47 a 52 de la Ley General Tributaria, la Administración tiene que justificar la aplicación del método de estimación indirecta para determinar la base imponible, cosa que parece que no sucede en este caso, ya que si bien el contribuyente debido a su enfermedad no ha hecho frente a sus deberes fiscales, su ayudante ha llevado diligentemente los libros contables, con lo que si la Hacienda Pública decide iniciar este método, puede el contribuyente destruir las actuaciones que se efectúen.

Todo ello viene refrendado por lo dispuesto en los artículos 64 y 65 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, el Reglamento General de Inspección de los Tributos.

SUPUESTO N°. 5.

Si, en base a los artículos 140 a 146, 109 a 112, y 114 a 119 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, la Ley General Tributaria, la Administración tiene las prerrogativas de comprobar e investigar los valores fiscales, en los casos que sea necesario (discordancias en la determinación del hecho imponible, etc). De esta forma, la Inspección de los Tributos puede solicitar la entrega de dichos libros contables y todo el material que precise para la comprobación de datos, valores, por medio de soportes informáticos (discos de ordenador, etc....), pudiendo entrar en todo tipo de locales (la empresa, etc.....), para efectuar la investigación y retener el material que estime oportuno. En el caso de negativa y obstrucción a las actuaciones inspectoras de la Administración, se procederá a mandamiento judicial para entrar, todo ello sin perjuicio de las sanciones tributarias que se

impongan a tales infracciones.

CASO NÚMERO 9 DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO I.

Supuesto N°. 1.– El I.B.I es un impuesto municipal anual que se notifica colectivamente (por edictos) cuando el valor catastral no sufre variaciones sustanciales. Un Ayuntamiento fija el periodo de pago del 1/3 al 31/5 del año y otro Ayuntamiento del 1/9 al 20/11. ¿Es ello posible?

Según lo dispuesto en la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, la Ley de Haciendas Locales (L.H.L): 1.El impuesto se devenga el primer día del período impositivo. 2.El periodo impositivo coincide con el año natural (....).

De la lectura de estos preceptos, se deduce que el período de pago fijado por los Ayuntamientos no es posible, ya que no coincide con el año natural.

Supuesto N°. 2.– Se pregunta si es posible pagar dicho I.B.I mediante cargo en cuenta corriente abierta en una entidad bancaria. O mediante tarjeta de crédito. O mediante efectivo metálico. Téngase presente que el I.B.I de referencia no se paga en la caja oficial del Ayuntamiento sino a través de entidad bancaria.

Se pregunta igualmente si es posible pagar el Impuesto sobre Sucesiones por los mismos medios especificados en el punto anterior. O si es necesario que sea mediante cheque conformado o certificado.

Respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la L.H.L no dice nada sobre los medios de pago del Impuesto, por lo que habrá ir a lo dispuesto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, la Ley General Tributaria (L.G.T) y en el R.D 1684/1990, de 20 de diciembre, el Reglamento General de Recaudación.

De esta forma, la Sección 2ª de la L.G.T, referente al pago de la deuda tributaria, en los artículos 59 a 61 dispone que el pago de la deuda podrá hacerse en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados, según se disponga reglamentariamente. (Por pago en efectivo se entiende pago efectuado en las Cajas del Tesoro, oficinas recaudadoras o Entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión).

Por lo tanto, la propia L.G.T remite a lo establecido en el Reglamento.

A estos efectos, el Capítulo II del Reglamento regula los medios de pago (en los artículos 23 a 29).

Concretamente, la Sección 3ª hace referencia al pago mediante efectos timbrados, y el artículo 28.1 f) del Reglamento admite como medio de pago de la deuda tributaria, la tarjeta de crédito.

En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 36.3 de la Ley del Impuesto (Ley 29/1987, de 18 de diciembre) admite en ciertos casos como medio de pago de la deuda tributaria la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, pero no dice nada sobre otros medios de pago, como por ejemplo, por tarjeta de crédito, por lo que habrá ir a lo dispuesto en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (R.D 1629/1991, de 8 de noviembre), que tampoco aporta nada nuevo, sino que es más o menos una repetición de lo dispuesto en el artículo 36.3 de la Ley del Impuesto, por lo que habrá ir a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación, en lo relativo a los medios de pago de las deudas tributarias, que rigen para todos los tributos, en defecto de que su normativa específica no disponga nada al respecto.

Supuesto N°. 3.– Busque el artículo del Reglamento General de Recaudación que permite cambiar una letra de cambio rellenada pero todavía no firmada. ¿Es igualmente aplicable dicha posibilidad en un contrato de arrendamiento de vivienda, que se satisface mediante efectos timbrados?

El Reglamento no contiene ninguna norma al respecto, por lo que en principio no se puede hacer. No obstante, en los apartados 7 y 8 del Reglamento se dispone que la Entidad colaboradora llamada a admitir un ingreso para el Tesoro comprobará la coincidencia exacta del importe a ingresar de la declaración-liquidación, las etiquetas de identificación del sujeto pasivo, y que comprobará si el documento de devolución o ingreso está debidamente cumplimentado.

En materia de arrendamientos de vivienda, no es de aplicación el Derecho Público sino el Derecho Privado, y por lo tanto habrá que ir a lo dispuesto en su normativa específica, la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1994 (L.A.U) y en defecto de ésta al Código Civil. En este sentido, el artículo 17.3 de la L.A.U establece que: El pago se efectuará en el lugar y por el procedimiento que acuerden las partes o, en su defecto, en metálico y en la vivienda arrendada.

Es decir, que aquí al regir el principio de autonomía de voluntad de las partes, puede o no admitirse el pago de la renta mediante efectos timbrados, y en su caso, cambiar una letra de cambio rellena pero no firmada.

Esta idea se recoge también en el artículo 1555 del Código Civil, que regula las obligaciones del arrendatario y establece que: El arrendatario está obligado: 1º. A pagar el precio del arrendamiento en los términos convenidos.

Supuesto Nº 4.– ¿Es lo mismo efecto timbrado que timbre móvil?

Por supuesto que no, ya que el artículo 28 del Reglamento General de Recaudación establece una enumeración de efectos timbrados y dispone que: 1.Tienen la condición de efectos timbrados: d) Los timbres móviles. Es decir, que el timbre móvil es una modalidad de efecto timbrado.

Supuesto Nº 5.– Don Jaime ha calculado que para el próximo mes de junio deberá satisfacer unos tres millones de pesetas por I.R.P.F. Dado que ayer le comunicaron la sentencia judicial firme de fecha 23/1/2000 por la que le fijan el justiprecio de una expropiación en 25.000.000 de pesetas, se pregunta si puede evitar el pago de tres millones mediante reducción del justiprecio.

La Ley 49/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no establece nada sobre el tema en cuestión, por lo que se habrá de acudir al Reglamento del Impuesto, cuyo artículo 12 regula los gastos deducibles de los rendimientos de capital inmobiliario: Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, todos los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por el uso o transcurso del tiempo en los bienes o derechos de los que procedan los rendimientos. En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior: b) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.

Por lo que parece deducirse que Don Jaime no podrá minorar el justiprecio (la indemnización que percibirá expropiarle la Administración su propiedad) para evitar el pago de tres millones en el I.R.P.F.

Podría en su caso, determinar que ha sufrido una pérdida patrimonial.

Supuesto Nº 6.– El 20/4/1999 ACABADOS, S.A declaró, autoliquidó y no pagó la cantidad de 27.700.900 pesetas en concepto de I.V.A. En la misma fecha solicitó aplazamiento que se le concedió después de constituir una fianza, de forma que se le fracciona el pago en varias fracciones, la última de las cuales acabó el pasado 20/3/2000. ¿Cuándo prescribe el derecho a liquidar? ¿Y el derecho a cobrar?

La prescripción se regula en los artículos 64 a 67 de la Ley General Tributaria. De esta forma, el artículo 64 establece que: Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la

Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. c) La acción para imponer sanciones tributarias. d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

A estos efectos, el artículo 65 añade que: El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue: En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; en el caso b), desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario; en el caso c), desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones, y en el caso d), desde el día en que se realizó el ingreso indebido.

Es decir, que los plazos para el cómputo de la descripción son 4 años desde el día en que finalice el plazo para presentar liquidación y 4 años desde que finalice el período de pago voluntario.

Pero, en este caso, al solicitarse y concederse aplazamiento, (esta actuación administrativa se conoce por el sujeto pasivo) se interrumpen los plazos de prescripción, tal como establece el artículo 66 de la L.G.T: 1.Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen: a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. (.....).

Esto quiere decir que los plazos volverán a computarse desde el principio otra vez.

Por otra parte, si se cumplieran los requisitos exigidos para que se de la prescripción, no hace falta actuación alguna del sujeto pasivo, ya que el artículo 67 establece la regla general de que: La prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo.

Supuesto N° 7.– A la vista de lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación, ¿es posible que dicho aplazamiento se pueda conceder sin necesidad de constituir fianza? ¿Es posible que dicha fianza consista en un aval de un amigo o debe ser un aval bancario?

En caso de aplazamiento o fraccionamiento de una Deuda Tributaria, la Hacienda Pública requiere que se establezcan una serie de garantías, que vienen reguladas en el Reglamento General de Recaudación, cuyo artículo 52 regula las garantías que han de otorgarse: 1.Como regla general, el solicitante deberá ofrecer garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, acompañando con la solicitud el correspondiente compromiso expreso e irrevocable de la entidad de formalizar el aval necesario si se concede el aplazamiento solicitado.

2.Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval, o que con ello se compromete seriamente la viabilidad de una empresa, el órgano competente podrá admitir alguna de las siguientes garantías: a) Hipoteca inmobiliaria. b) Hipoteca mobiliaria. c) Prenda con o sin desplazamiento. d) Fianza personal y solidaria. e) Cualquier otra que se estime suficiente.

Si la justificación del solicitante para la aportación de garantía distinta de aval no se estimase suficiente, el órgano encargado de la tramitación lo pondrá en su conocimiento, concediéndole un plazo de diez días para el cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1, con advertencia de que, si así no lo hiciere, se propondrá la desestimación de la solicitud.

3.No se exigirá garantía cuando el solicitante sea una Administración Pública.

Por lo tanto, según lo dispuesto en este artículo, para conceder un aplazamiento o fraccionamiento: 1º. El aval ha de ser bancario; o 2º. Puede sustituirse por otra medida, como por ejemplo, hipoteca mobiliaria o inmobiliaria, etc..., y por medio de fianza personal y solidaria, pero no por medio de fianza prestada por un

tercero ajeno a la deuda tributaria.

De no cumplirse dichos requisitos, la Administración requerirá a quien solicite el aplazamiento o fraccionamiento para subsanar los defectos, y en el caso de no hacerlo, perderá el derecho a fraccionar o aplazar la deuda tributaria.

Supuesto N° 8.– El I.R.P.F del año 1997 declarado, autoliquidado y pagado el 20/6/1998. El 27/3/1999 se inicia inspección que se interrumpe el 27/4/1999 sin que hasta hoy se tenga noticia del inspector. ¿Cuándo prescribe el derecho a liquidar? ¿Y el derecho a cobrar?

La prescripción se regula en los artículos 64 a 67 de la Ley General Tributaria. En concreto, el artículo 64 establece que: Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. c) La acción para imponer sanciones tributarias. d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Los cómputos de los plazos de prescripción se regulan en el artículo 65, que establece lo siguiente: El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue: En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; en el caso b), desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario; en el caso c), desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones, y en el caso d), desde el día en que se realizó el ingreso indebido.

Por lo tanto, aún no ha prescrito el derecho de la Administración para determinar la correspondiente deuda tributaria, ya que prescribe a los cuatro años, comenzando el cómputo desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente liquidación, y respecto de la acción para exigir el pago de la liquidación, prescribe a los cuatro años, comenzando el cómputo desde la fecha en que finalice el período de pago voluntario.

Si transcurre el tiempo exigido y la Administración guarda silencio sobre el asunto, tal como establece el artículo 67: La prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo. (Todo ello sin perjuicio de que pueda aplicarse alguna excepción a esta regla general, que es la que se aplica en prácticamente todas las situaciones en que entra en juego la prescripción).

Pero, según establece el artículo 66 de la L.G.T (y ésta es la diferencia básica de la prescripción respecto a la otra forma jurídica muy parecida a ella, la caducidad, donde por el sólo transcurso del tiempo, pues se pierde el derecho sobre determinados bienes y acciones, sin que hagan falta más requisitos adicionales. Es decir, que la caducidad no admite interrupción de los plazos: si no se ejercita el derecho antes de transcurrir determinado plazo, se pierde. Sin embargo, la prescripción si que admite interrupción de los plazos, dejando de computarse los días, si la Administración no guarda silencio y ejercita cualquier tipo de acción: investigación, comprobación,etc.... Pero es que además, la interrupción de los plazos de prescripción implica que vuelvan a contarse desde cero otra vez los plazos que establece la Ley General Tributaria): 1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen: a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. A estos efectos se entenderán como realizadas directamente con el sujeto pasivo las actuaciones de Juntas y Comisiones, en el procedimiento de estimación global, para los que estuvieren debidamente representados. b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase. c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo correspondiente al pago o liquidación de la deuda. 2. El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 64 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia.

Por lo tanto, en este caso no han prescrito ni el derecho a liquidar ni el derecho a cobrar por parte de la Administración, sino que además dichos plazos se han interrumpido al haberse iniciado procedimiento de inspección. Ahora bien, en este caso, la inspección se interrumpe durante un período de tiempo, sin que la Administración haga ningún acto de investigación, etc..., y entonces, los plazos de prescripción no se han interrumpido y no vuelven a empezar, sino que siguen corriendo, en tanto la Administración no avance en sus actuaciones y conozca de éstas el sujeto pasivo afectado, momento en que los plazos de prescripción volverán a contarse desde el principio otra vez.

CASO PRACTICO Nº: 13.

SUPUESTO Nº 1.– Cuota del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1.998, resultado de una inspección, derivándose una cuota a pagar de 4.500.000 pesetas. El acta de inspección es de fecha 1/7/2000. Usted es inspector y quiere graduar la sanción a imponer por infracción grave. Debe tenerse presente que la sociedad del caso ya fue inspeccionada por el ejercicio de 1996 y 1997 dentro de un único expediente. La deuda complementaria del 1996 fue aceptada y pagada sin más y la del 1997 ha sido objeto de un recurso, pendiente de resolución en la actualidad.

Una vez calculado lo anterior, repetir el caso teniendo presente que la inspección ha detectado defectos muy importantes en la contabilidad que le han supuesto rehacerla con otros medios.

Finalmente, en ambos supuestos, calcular el porcentaje de sanción antes y después de que el contribuyente haya dado su conformidad a la propuesta de regularización fiscal.

En primer lugar, dicha conducta es tipificada como infracción grave en el artículo 79 de la Ley General Tributaria, (L.G.T), que establece que: Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley (que regula el procedimiento ejecutivo.No es el caso expuesto). b) No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma, incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación. (.....).

Por su parte, el artículo 80 de la L.G.T dispone que: Las infracciones tributarias se sancionarán, según los casos, mediante: 1.Multa pecuniaria, fija o proporcional. La multa pecuniaria proporcional se aplicará, salvo en los casos especiales previstos en el artículo 88, apartados 1 y 2, de esta Ley, sobre la cuota tributaria y, en su caso, los recargos enumerados en el artículo 58.2, letra a), de esta Ley sobre las cantidades que hubieran dejado de ingresarse o sobre el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos. Éstas son las sanciones pecuniarias. Pero, en los apartados siguientes se establecen las sanciones no pecuniarias, que pueden consistir en: 2.Pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales. 3.Prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado u otros Entes públicos. 4.Suspensión por plazo de hasta un año, del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público. A estos efectos, se considerarán profesiones oficiales las desempeñadas por Registradores de la Propiedad, Notarios, Corredores Oficiales de Comercio y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, Comunidades Autónomas, entidades locales o Corporaciones de Derecho Público.

No es de aplicación en este caso el artículo 310 del Código Penal de 1.995, ya que aunque hay una conducta dolosa y malintencionada de alterar la contabilidad, simulando así la verdadera situación de la empresa, la cuantía defraudada no alcanza treinta millones de pesetas, sino solamente 4.500.000. Por lo tanto, dicha conducta se castigará como infracción tributaria grave.

Las infracciones tributarias graves se castigan en el artículo 87 de la L.G.T, que establece lo siguiente: 1.Las infracciones tributarias graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100 de las cuantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 80, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente y sin perjuicio de la reducción fijada en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley. 2.Asimismo, serán exigibles intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria. 3.Cuando el importe del perjuicio económico correspondiente a la infracción tributaria grave represente más del 50 por 100 de las cantidades que hubieran debido ingresarse y excediera de 5.000.000 de pesetas, concurriendo, además, alguna de las circunstancias previstas en el artículo 82, apartado 1, letras b) o c), de esta Ley, los sujetos infractores podrán ser sancionados además con: a) La pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales. b) Prohibición durante un plazo de hasta cinco años para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos.

(En el caso expuesto, concurren estos requisitos).

Además, se ha de tener en cuenta lo previsto en el artículo 82 de la L.G.T, (que regula los criterios de graduación), conforme al cual: 1.Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a: a) La comisión repetida de infracciones tributarias. Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción mínima se incrementará entre 10 y 50 puntos. b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria. Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 50 puntos. c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados. Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 20 y 75 puntos. d) La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta. Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 25 puntos. (.....).

En el caso expuesto, concurren las circunstancias c) y d) de forma segura, mientras que la circunstancia a) será o no de aplicación, respecto a la deuda del año 98, si la sociedad en cuestión pierde la reclamación efectuada contra la Hacienda Pública (por la sanción del año 97), mientras que en el año 97, si la Administración decide que también hay infracción tributaria (igual que en el 96), se incrementará la sanción por reincidencia.

Por lo tanto, la reincidencia operará o no, dependiendo de que la Administración considere que hay infracción o no.

En todo caso, hay que decir que respecto a la infracción del año 97 (si al final es considerada como tal), no se podrá aplicar (como se hizo en el año 96), la disminución de la sanción, ya que el apartado 3 del artículo 82 dispone que: La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule.

En el año 96, la empresa en cuestión realizó esta conducta y se le aplicó la reducción de la sanción. No así en el año 97, ya que han interpuesto un recurso contra la Administración, y si lo ganan no habrán de pagar la sanción, pero si los intereses de demora. Y respecto a la actuación de la empresa en el año 98, no se dice nada, por lo que en principio, no parece estar de acuerdo en haber cometido infracción, y no paga, aunque no interpone recurso.

Por lo que respecta a la aplicación del interés de demora hay que decir que si se ha de aplicar, (conforme a lo

dispuesto en el artículo 58.2 de la L.G.T: En su caso, también formarán parte de la duda tributaria:c) El interés de demora.....), y la imposición de sanciones por la comisión de infracciones tributarias (graves o simples, es igual), no excluye la aplicación del interés de demora, que vendrá determinado, según establece el artículo 61.2 de la L.G.T, por: El vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe, determinará el devengo de intereses de demora. De igual modo se exigirá el interés de demora en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo.

Por lo tanto, el interés de demora aplicable será del 11% durante 1996, del 9,5% durante 1997, del 7,5% durante 1998, y del 5,5% durante 1.999, según establece la Ley General de Presupuestos del Estado para cada año concreto.

Tal como establece el apartado segundo del artículo 82, para determinar la aplicación de los criterios de graduación se ha de acudir al Reglamento 1930/1998, de 11 de septiembre, que regula el régimen sancionador tributario, en los artículos 15 y siguientes.

En el caso expuesto parecen concurrir solamente dos circunstancias que agravan la sanción a imponer. Éstas son: la comisión repetida de infracciones tributarias (según establece el artículo 17 del Real Decreto, y la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad (prevista en el artículo 19.2 c) del Real Decreto. Con lo que inicialmente, la cantidad mínima del 50% sobre la cuota, se verá incrementada primero entre 10 y 50 puntos, más otro incremento de entre 20 y 25 puntos porcentuales. Con lo que la multa final a imponer podría ser más o menos del 100% sobre la cuota, es decir, que la sanción sería de 4.500.000 pesetas.

Pero, si no concurre reincidencia, la multa sería del 80% sobre 4.500.000. Esto es, unas 3.600.000 pesetas.

Hay que añadir que, si concurre regularización de la situación tributaria, se aplicará una reducción del 30% sobre la sanción a imponer, según establece el artículo 82.3 de la L.G.T y el artículo 21 del Real Decreto.

Al respecto hay que decir que en el año 96 si que concurre la regularización tributaria, pero no así en el año 97, que se interpone recurso, y se pierde así la posibilidad de obtener dicha rebaja en la sanción (aunque primero se manifieste conformidad con la regularización y luego se interponga el recurso).

SUPUESTO Nº 2.– Alto cargo que devenga 37.000.000 de pesetas de sueldo íntegro, antes de deducir cotizaciones a la Seguridad Social y Retenciones por I.R.P.F. Pide y consigue de la empresa que su hijo, recién licenciado en A.D.E, cobre 8.000.000 de su sueldo como empleado ficticio. La inspección descubre la trama y liquida al alto cargo la diferencia por I.R.P.F que debería haber pagado, diferencia que asciende a 3.800.000 pesetas. Se pregunta si el inspector puede compensar de esta última cantidad la cuota ya pagada por el hijo y, además, que porcentaje de sanción por infracción grave añadirá a

dicha cuota.

Dicha conducta es tipificada como infracción grave en el artículo 79 de la L.G.T, que establece que: Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:d) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.....

Por su parte, el artículo 87 establece que: 1.Las infracciones tributarias graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100 de las cuantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 80, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente y sin perjuicio de la reducción fijada en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.

2.Asimismo, serán exigibles intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo

voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria.

3. Cuando el importe del perjuicio económico correspondiente a la infracción tributaria grave represente más del 50 por 100 de las cantidades que hubieran debido ingresarse y excediera de 5.000.000 de pesetas, concurriendo además alguna de las circunstancias previstas en el artículo 82, apartado 1, letras b) o c), de esta Ley, los sujetos infractores podrán ser sancionados además con: a) La pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales. b) Prohibición durante un plazo de hasta cinco años para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos.

Además, hay que tener en cuenta el artículo 82, que dispone que: 1.Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

Cuando concurra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 20 y 75 puntos. Pero, los artículos 16.1 c), 19.1 15 b) establece que el incremento como mínimo será del 25 por ciento.

Es decir, que la multa podría ser, estimando que no hay otra circunstancia grave, del 75 por 100 sobre la cuota. Es decir, del 75 por 100 sobre 37.000.000, unos 27.750.000 de pesetas.

Si bien, según establece el apartado tercero del mismo artículo y el artículo 21 del Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre, regulador del régimen sancionador tributario: La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad por la propuesta de regularización que se les formule.

Es decir, que a esos 75 puntos porcentuales de sanción, se le ha de aplicar el 30%, que es 22,5. Ahora, se cogen estos 75 puntos de sanción y se aplica la rebaja resultante de 22,5, con lo que la diferencia da un 52,5% de sanción, si el sujeto infractor o responsable acepta la propuesta de regularización. De esta forma, la sanción sería del 52,5% sobre la cuota de 37.000.000, y daría como resultado unos 19.425.000 de pesetas.

Este sería el supuesto de conformidad con la propuesta de regularización.

Por lo que respecta a la actuación del inspector de compensar las dos cantidades que se indican en el supuesto planteado, ello no parece posible.

SUPUESTO Nº 3.– Presentación del modelo 347 correspondiente a los ejercicios de 1998 y 1999 (declaración anual de operaciones con terceras personas, regulada en el Real Decreto 2027/1995), fuera de plazo, es decir, ambas el 27 de abril del 2000. Además, dos N.I.F están mal indicados. Calcular la sanción por infracción simple de los hechos indicados.

El artículo 78 de la L.G.T establece que constituyen infracciones simples:d) El incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general, de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes. e) El incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el número de identificación fiscal.....

Por su parte, el artículo 83 de la L.G.T establece que: 1.Cada infracción simple será sancionada con multa de 1.000 a 150.000 pesetas, salvo lo dispuesto en los apartados siguientes..... 3.Serán sancionadas en cada caso con multa de 25.000 a 1.000 de pesetas las siguientes infracciones:e) El retraso en más de cuatro meses, en la llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales.

Por su parte, la obligación de indicar el N.I.F, si se hace mal, y es resultado de una operación empresarial o profesional, se sanciona con el 5% sobre el volumen de operaciones de la empresa, según establece el apartado 6 del mismo artículo.

Además, hay que tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 7 a 15 del Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre, regulador del régimen sancionador tributario.

Por otro lado, también se aplicará el interés de demora sobre la cuantía que se debía haber pagado hasta que efectivamente se pague. Así, la Ley General de Presupuestos del Estado de cada año establece que durante el año 98, el interés de demora es del 7,5%, y del 5,5% durante el año 99.

SUPUESTO Nº 4.—A la hora de declarar el I.R.P.F, un contribuyente indica que los dos sueldos que acredita (un trabajo por la mañana y otro por la tarde, contraviniendo este último su obligación de dedicación exclusiva del de la mañana) son de una misma empresa, para así enmascarar la circunstancia apuntada. No defrauda numericamente ninguna base imponible. Calcular la sanción por infracción simple de dicho hecho.

Según lo dispuesto en el artículo 78.1 b) de la Ley General Tributaria, constituye infracción simple: El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, establecidos en los artículos 111 y 112 de esta Ley.

Por lo tanto, se sancionará, según establece el artículo 83.1 de la L.G.T, con multa de 1.000 a 150.000 pesetas.

En este caso, también se ha de tener en cuenta, al igual que en el supuesto anterior, lo previsto en los artículos 7 a 15 del citado Real Decreto del año 98.

CASO PRACTICO Nº 15 DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO I.

SUPUESTO Nº 1.— Una sociedad lleva una doble contabilidad. Una en la que contabiliza las operaciones declaradas y otra relativa a operaciones opacas no declaradas y generadoras de dinero negro. La Inspección descubre la ocultación y de su labor se deriva una cuota complementaria a pagar de 56.987.000 de pesetas por el Impuesto sobre Sociedades y de 76.890.888 pesetas por I.V.A. Usted es el Inspector y debe calcular las sanciones por infracciones graves que pueden imponerse, graduándolas convenientemente. Igualmente debe imponer la sanción por infracción simple por llevanza de doble contabilidad.

Podría decirse que dichas conductas constituyen unas infracciones tributarias simples según lo dispuesto en el artículo 83.3 f) de la Ley 230/1.963, de 28 de diciembre, la General Tributaria (L.G.T), pero ello es un error, ya que dichas actuaciones consisten en dos Delitos contra la Hacienda Pública, en virtud de lo dispuesto en el artículo 310 de la Ley Orgánica 10/1.995, de 23 de noviembre, que aprobó el vigente Código Penal de 1.995, que establece lo siguiente: Será castigado con pena de arresto de siete a quince fines de semana y multa de tres a diez meses el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales: a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias. b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa. c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas. d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren las letras c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de treinta millones de pesetas por cada ejercicio económico.

El requisito económico se cumple, y también el del dolo, ya que hay una intención manifiesta de la sociedad para defraudar a la Hacienda Pública, por medio de mecanismos para engañar, para defraudar, como es el empleo de dos contabilidades distintas: una legal y la otra para el dinero negro.

Por lo tanto, al ser de aplicación preferente el Ordenamiento Penal sobre el Tributario, se aplicarán las normas penales en lugar de las tributarias.

A modo de conclusión, hay que remarcar que es muy importante lo dispuesto el artículo 77, apartado 6, (ahí se recoge el principio del non bis in idem), al establecer que: En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

Si la actuación de la sociedad fuera culposa o simplemente negligente, (según dispone el artículo 77.1 de la L.G.T in fine: Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia), la llevanza de doble contabilidad podría sancionarse como infracción tributaria simple, según lo dispuesto en el artículo 83.3 f) de la L.G.T y 10.4 del Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre, que regula el Régimen Sancionador Tributario. En este último caso, la sanción a imponer sería una multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas. Ahora bien, si concurrieran dos infracciones tributarias, grave (establecidas en el artículo 79 de la L.G.T) y leve o un criterio de graduación de la grave, (previstos en el artículo 82 de la L.G.T) prevalecería la infracción grave, según establece el artículo 78.1 de la L.G.T).

Por otro lado, hay que decir que se exegirán los intereses de demora por las cantidades que debieron pagarse y no se pagaron, hasta que efectivamente se paguen (ya que forman parte también de la deuda tributaria, según lo establecido por los artículos 58.1 c) y 61.2 de la L.G.T). El interés de demora será el fijado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada año concreto.

SUPUESTO Nº 2.– La cuenta de resultados de BENEFICIOS, S.A. arroja una pérdida de 17.500.000 de pesetas en el ejercicio de 1.997. Una Inspección finalizada el 12/4/2.000 pone de manifiesto que dicha sociedad dedujo improcedentemente 12.300.000 de gastos no deducibles fiscalmente y fija el resultado fiscal en unas pérdidas de 5.200.000 de pesetas. Establecer si existe alguna sanción a imponer.

El artículo 79 de la L.G.T establece que: Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: c) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones.

La sanción de las infracciones graves se prevee en el artículo 87 de la L.G.T, al establecer que: 1.Las infracciones tributarias graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100 de las cuantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 80, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente y sin perjuicio de la reducción fijada en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.

2.Asimismo, serán exigibles intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria.

3.Cuando el importe del perjuicio económico correspondiente a la infracción tributaria grave represente más del 50 por 100 de las cantidades que hubieran debido ingresarse y excediera de 5.000.000 de pesetas, concurriendo, además, alguna de las circunstancias previstas en el artículo 82, apartado 1, letras b) o c), de

esta Ley, los sujetos infractores podrán ser sancionados además con: a) La pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales. b) Prohibición durante un plazo de hasta cinco años para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos.

Además, se ha de tener en cuenta lo previsto en el artículo 82 de la L.G.T: 1.Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:d) La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 25 puntos.

Además, el apartado 3 del mismo artículo añade: La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule.

Por lo que, al no haber otra circunstancia grave que incremente la sanción, puede decirse que ésta consistirá en una multa del 60 por 100 sobre la cuota a pagar, 17.500.000 pesetas. Con lo que la sanción sería de 10.500.000 pesetas.

Pero, si se acepta la propuesta de regularización, se aplicará la rebaja del 30 por 100 sobre la sanción. Es decir, un 30 por 100 sobre 60, con lo que la sanción final quedaría en 18% sobre la cuota de 17.500.000 pesetas, es decir, 3.150.000 pesetas de sanción.

Para finalizar, hay que tener en cuenta las normas que establece el Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre, regulador del Régimen Sancionador Tributario, sobre las infracciones tributarias graves, en los artículos 16 en adelante.

Por lo que respecta a la aplicación de los intereses de demora (que también forman parte de la deuda tributaria) serán los que fijen las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para cada año concreto. De esta forma, en tanto no se pague a la Hacienda Pública, los intereses serán del 9,5% durante 1.997, del 7,5% durante 1.998 y del 5,5% durante 1.999.

SUPUESTO Nº 3.– Iguales antecedentes que en el supuesto anterior pero suponiendo que las pérdidas de 1.997 ya han sido compensadas en el ejercicio de 1.998, en el que la cuenta de resultados arroja un resultado de 23.700.000 pesetas de beneficios. Se pregunta si, además de sanción a imponer por los hechos descritos en el punto anterior, también es procedente imponer una sanción para el ejercicio de 1.998.

Por lo que respecta a la actuación de la empresa en el año 98, hay que decir que si es procedente imponer otra sanción (por infracción grave también), ya que el artículo 79 de la L.G.T establece que: Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: d) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

Por lo tanto, según lo establecido en el artículo 87.1 de la L.G.T (ya visto en el supuesto anterior, y sin perjuicio de que se puedan imponer también otras sanciones no pecuniarias), dicha infracción tributaria grave será castigada con una multa del 50 al 150 por 100 de la cuota tributaria.

Además, hay que tener en cuenta lo previsto en el artículo 82 de la L.G.T, que establece que: 1.Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a: a) La comisión repetida de infracciones tributarias. Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la

sanción mínima se incrementará entre 10 y 50 puntos. En este caso, procede la aplicación de esta circunstancia que agrava la sanción a imponer, ya que la sociedad es reincidente.

Con lo que, también en este caso procedería imponer otra sanción del 60% sobre la cuota (50% de sanción por infracción grave y 10% por concurrir una circunstancia que agrava la infracción cometida).

Pero, dicha sanción puede verse reducida si se cumple el apartado 3 del mismo artículo, al disponer que: La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule.

Con lo que si al final la sociedad infractora decide aceptar la propuesta de regularización, se aplicará la rebaja del 30 por 100 sobre la sanción a imponer, del 60%, es decir, un 18% de sanción, aplicable sobre la cuota a pagar.

Lo único que variará, naturalmente, será la cuantía a pagar, que en este caso, será mayor. En el caso de que no haya conformidad, la sanción será del 60% sobre la cuota de 23.700.000, es decir, 14.220.000 pesetas de sanción. Pero, si hay conformidad, la sanción será del 18% sobre la cuota de 23.700.000, es decir, 4.266.000 pesetas de sanción.

Para acabar, decir que hay que tener presente lo dispuesto en los artículos 16 y siguientes del Real Decreto 1.930/1.998, de 11 de septiembre, regulador del Régimen Sancionador Tributario, sobre las infracciones tributarias graves.

SUPUESTO Nº 4.– El Derecho Tributario Sancionador está básicamente regulado en la Ley General Tributaria. Se invita al alumno a hacer un recorrido por la legislación tributaria española, reguladora del I.R.P.F, I.P, I.S. y D, I.R.N.R, I.S, I.V.A, I.T.P y A.J.D, I.I.E.E, y dictaminar si en las leyes reguladoras de los mismos existe algún sistema sancionador especial.

Empezando por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F), la Ley 40/1.998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto, en su título X: Responsabilidad Patrimonial y Régimen Sancionador, en su artículo 89 que contempla las infracciones y sanciones tributarias, remite a lo dispuesto en la Ley 230/1.963, de 28 de diciembre, la Ley General Tributaria (L.G.T), por lo que no se contempla ningún sistema sancionador especial. El Reglamento que desarrolla el Impuesto ni siquiera se refiere a las infracciones y sanciones tributarias.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades (I.S), ni la Ley ni el Reglamento reguladores del Impuesto establecen norma alguna sobre infracciones y sanciones, por lo que se aplicarán por defecto, las normas de la L.G.T. Por lo tanto, no hay ningún sistema sancionador especial.

En el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el artículo 36 de la Ley 41/1.998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto, al tratar las infracciones y sanciones remite a lo dispuesto en la L.G.T (igual que hace la Ley del I.R.P.F). Por lo tanto, aquí tampoco hay ningún sistema sancionador especial.

Al igual que ocurre en el I.R.P.F, el Reglamento no se refiere a las infracciones y sanciones tributarias.

En el Impuesto sobre el Patrimonio (I.P), la Ley 19/1.991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto, en su artículo 39, al tratar de las infracciones y sanciones, se remite a lo dispuesto en la L.G.T. Por lo tanto, tampoco hay previsto algún régimen sancionador especial.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (I.S. y D), la Ley 29/1.987, de 18 de diciembre no contempla ningún régimen especial sancionador, ya que el artículo 40 de la Ley del Impuesto

remite a lo dispuesto por la L.G.T. El artículo 62 del Real Decreto 1.629/1.991, de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento del I.S y D, al referirse a las infracciones y sanciones tributarias, remite también a lo establecido por la L.G.T.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (I.T.P y A.J.D), la Ley reguladora del Impuesto no establece nada sobre las infracciones y sanciones tributarias, pero el artículo 96 del Real Decreto 828/1.995, de 29 de mayo, que aprobó el Reglamento del Impuesto, al tratar de las normas aplicables al régimen sancionador, si bien el apartado 1 se remite a la L.G.T, al establecer que: 1.La calificación y sanción de las infracciones tributarias de este impuesto se efectuarán con arreglo a la Ley General Tributaria, contempla una norma especial en el apartado 2, al decir: No se aplicará sanción como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio o uno superior. Es decir, que el régimen sigue siendo el mismo, el común, que contempla la L.G.T, pero se establece una norma propia, solamente para el I.T.P y A.J.D.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A), la 37/1.992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto, al regular las infracciones y sanciones tributarias en los artículos 170 y 171, si bien no excluye el sistema sancionador común dispuesto por la Ley General Tributaria, (en el apartado 1 del artículo 170), en el apartado 2 del mismo artículo establece una serie de infracciones simples aplicables solamente al I.V.A. Y establece sanciones para dichas conductas en el artículo 171. Es decir, que en el caso del I.V.A si que se establece un régimen sancionador especial, si bien éste sólo se refiere a infracciones simples. Por lo tanto, de la interpretación de la primera frase del artículo 77.1 de la L.G.T, que dispone que: Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes, se aplicará preferentemente la normativa especial sobre la general, es decir, las normas propias del I.V.A, y si no son de aplicación, entonces se aplicará el régimen previsto en la L.G.T.

Por lo que respecta a dichas infracciones simples propias del I.V.A, el Real Decreto 1.624/1.992, de 29 de diciembre, que aprobó el Reglamento del I.V.A, en el artículo 83 contempla una norma para los sujetos pasivos acogidos al régimen del recargo de equivalencia, y establece que: Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia no incurrirán en la infracción simple tipificada en el número 1º del apartado dos del artículo 170 de la Ley del Impuesto, cuando efectúen la comunicación a que se refiere el mencionado precepto mediante escrito presentado en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal. Es decir, que este artículo establece una posible causa de no aplicación de sanción si se cumplen ciertos requisitos.

Se ha de destacar que, la L.G.T, en el artículo 78.2 ya contempla la tipificación de supuestos de infracciones simples, al establecer que: Las leyes de cada tributo podrán tipificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos, que, en su caso, podrán ser especificadas, dentro de los límites establecidos por la ley y por las normas reglamentarias de los tributos.

Y el apartado 3 añade: Por su parte, los reglamentos de desarrollo de esta Ley podrán especificar, dentro de los límites comprendidos en la misma, las infracciones y sanciones correspondientes al incumplimiento de los deberes de índole general antes mencionados.

Es decir, que la L.G.T habilita a que las leyes y reglamentos reguladores de los tributos puedan desarrollar una especie de régimen sancionador propio. Si bien, hay una limitación como se ha visto, y es que sólo pueden tipificar supuestos de infracciones simples, no de graves ni de muy graves. Esta facultad puede o no utilizarse, como en el caso del I.V.A e I.I.E.E, o remitir a la normativa general de la L.G.T, como hace la Ley del I.R.P.F, etc.....

Por último, por lo que respecta a los Impuestos Especiales (I.I.E.E), hay que decir que tanto en la Ley 38/1.992, de 28 de diciembre como en el Real Decreto 1.165/1.995, de 7 de Julio, reguladores de los I.I.E.E se

contemplan normas propias (infracciones y sanciones) aplicables solamente a los impuestos especiales, que son: El Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre la Electricidad.

Si bien hay que decir (al igual que ocurre en el caso del I.V.A), el hecho de que exista un régimen especial y propio para cada uno de estos impuestos especiales, dicho régimen especial no excluye al de la L.G.T, sinó que es de preferente aplicación. Por lo tanto, si no concurre alguna de las infracciones de dicho régimen especial, se aplicará en su defecto el régimen general previsto en la L.G.T.

SUPUESTO Nº 5.– Usted va a Andorra a esquiar, sin esquís, botas ni guantes porque piensa comprarlos en dicho país al resultarle mejor de precio. Los compra y, además, adquiere 125 cartones de tabaco que ocupan 4 cajas de considerable volumen. Dictaminar si, a la vista de lo establecido en la Ley Orgánica 12/1.995, de Represión del Contrabando, es posible sancionar alguno de los hechos anteriores.

En primer lugar, hay que decir que la L.G.T, en su artículo 77.2 establece que: Las infracciones y sanciones en materia tributaria se regirán por lo dispuesto en esta Ley y en las restantes normas tributarias. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su legislación específica.

De esta forma, la L.G.T remite de forma indirecta a la Ley Orgánica de Represión del Contrabando y al Real Decreto regulador de las infracciones administrativas de contrabando.

Dicho esto, por lo que respecta al material para esquiar (esquís, guantes, etc.....), no parece que dicha conducta pueda ser considerada como Delito de Contrabando, ya que el artículo 2 (donde se contempla la Tipificación del delito) de la Ley Orgánica 12/1.995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, (L.O.R.C), establece que: 1.Cometen delito de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 3.000.000 de pesetas, los que:c) Destinen al consumo las mercancías en tránsito con incumplimiento de la normativa reguladora de este régimen aduanero, establecida en los artículos 91 a 97 y 163 a 165 del Reglamento (C.E.E) número 2.913/92, del Consejo, de 12 de octubre, y sus disposiciones de aplicación y en el Convenio T.I.R de 14 de noviembre de 1.975.

De la lectura de los artículos del Código Aduanero Comunitario, no se deduce que dicha conducta pueda ser calificada como Delito, por lo que habrá de tipificarse como una infracción administrativa de contrabando, prevista en los artículos 11 (se tipifican las infracciones, que son básicamente las recogidas en el artículo 2 de la misma Ley, siempre que la cuantía sea inferior a 3.000.000 de pesetas, y se dividen en tres: leves, graves y muy graves, según la cuantía económica), 12 (se contemplan las sanciones para dichas infracciones administrativas), y 12 bis (donde se establece la graduación de las sanciones, es decir, las circunstancias agravantes que aumentan la sanción a imponer).

Por lo que respecta a los cartones de tabaco comprados, dicha conducta puede consistir o bien en un delito o bien en una infracción administrativa, según la cuantía económica.

De esta forma, el artículo 2.3 de L.O.R.C establece que: Cometen asimismo delito de contrabando quienes realicen alguno de los hechos descritos en el apartado 1 de este artículo, (en este caso, también sería el apartado c) ya visto, es decir, que las mercancías en tránsito se destinan al consumo propio del particular, que no se menciona en el supuesto si se dedica a vender tabaco, etc.....) si concurre alguna de las circunstancias siguientes: b) Cuando se trate de labores del tabaco cuyo valor sea igual o superior a 1.000.000 de pesetas.

En este caso, si se alcanza o supera dicha cuantía económica, la conducta será calificada de delito.

Pero, si no se alcanza dicha cuantía, esta conducta será calificada de infracción administrativa de contrabando.

Así el artículo 11, en el apartado 2 califica las infracciones administrativas de contrabando, y considerando las relativas a las labores del tabaco, hay tres posibilidades: muy graves, si superan 750.000 pesetas, graves, igual o superior a 250.000 pesetas e igual e inferior a 750.000 pesetas, y leves, si son inferiores a 250.000 pesetas.

Dependiendo de la cuantía económica, se aplicará otra sanción de las previstas en el artículo 12.

Por lo que respecta al artículo 12 bis (graduación de las sanciones): 1.Las sanciones por infracciones administrativas de contrabando se graduarán atendiendo en cada caso concreto a los siguientes criterios: a) La reiteración. Se apreciará reiteración cuando el sujeto infractor haya sido sancionado por cualquier infracción administrativa firme dentro de los cinco años anteriores a la fecha de la comisión de la infracción.

Entonces, en este caso no concurre esta causa, ya que las dos supuestas infracciones se cometen a la vez, y en el caso no se dice nada sobre que el sujeto pasivo haya sido sancionado antes.

Pero, el apartado d) puede concurrir, dependiendo de si con su actuación infractora beneficia a más personas o entidades: La comisión de la infracción por medio o en beneficio de personas, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una facilidad especial para la comisión de la infracción.

Y según establece el apartado 3: Reglamentariamente se determinará la aplicación de cada uno de los criterios de graduación.

En este caso concreto, en el artículo 11 del Real Decreto 1.649/1.998, de 24 de julio, que regula las Infracciones de Contrabando, que viene a ser en parte, una repetición de lo establecido en la Ley en cuanto a la tipificación de infracciones administrativas y sus sanciones, pero añade un elemento nuevo: el incremento de la sanción a aplicar en el caso de que concurra también un criterio de graduación.

Ni que decir tiene que si no se alcanzan las expuestas cuantías económicas para que dichas actuaciones sean consideradas delitos o infracciones, no procederá la aplicación de sanción alguna. Esto es probable que se de en la primera actuación, en la compra de material para esquiar: esquís, guantes, etc.... para consumo propio.

En el caso del tabaco, en el supuesto referido se dice que se compran 125 cartones de tabaco, con lo que parece bastante probable que dicha actuación sea considerada al menos como una infracción administrativa de contrabando, y también parece razonable que concurra el criterio de graduación del apartado d) del artículo 12 bis 1, aunque en el supuesto planteado no se diga que con la actuación infractora de dicho sujeto se beneficien otras personas o entidades.

1

1