

ELEMENTOS DE LA DEUDA TRIBUTARIA: ASPECTOS CLAVES DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE INTERESES Y RECARGOS EN LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA DE ÁLAVA, BIZKAIA Y GIPUZKOA

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (*)

El presente trabajo tiene por objeto analizar el régimen de los recargos e intereses en las Normas Forales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. A grandes líneas se puede decir que el régimen previsto en Álava y Gipuzkoa es muy parecido, mientras que el de Bizkaia presenta otras características.

1. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS.

De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como, en su caso, la imposición de sanciones.

Las obligaciones tributarias materiales son las de carácter principal -que consiste en el pago de la cuota tributaria-, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias.

Por lo tanto, las obligaciones tributarias accesorias son un grupo de las obligaciones materiales y la Norma Foral General Tributaria establece una doble clasificación. Por una parte señala las obligaciones que tienen esta consideración de accesorias. Por otra parte señala que obligaciones no tienen tal consideración. Por lo que se refiere al primero de estos grupos, la Norma Foral General Tributaria, cita, con el carácter de lista abierta, las siguientes obligaciones que tienen el carácter de accesorias:

- a.-La obligación de satisfacer el interés de demora,
- b.-La obligación de satisfacer el recargo por declaración extemporánea, (Álava y Gipuzkoa hablan de recargos en plural -debido a que tienen varios-, mientras que Bizkaia, dado que sólo tiene uno, habla de recargo en singular),
- c.-La obligación de satisfacer el recargo del período ejecutivo y
- d.-Las obligaciones establecidas con la naturaleza de accesorias por Norma Foral.

Dentro del segundo grupo, se especifica que las sanciones no tienen la consideración de obligaciones de carácter accesorio.

Las características de las obligaciones tributarias accesorias son las siguientes:

- a.-Son prestaciones de carácter pecuniario.
- b.-Son obligaciones distintas de la obligación tributaria principal, de la obligación de realizar pagos a cuenta y de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.
- c.-La exigencia de las obligaciones accesorias se impone en relación con otra obligación tributaria.

(*) Licenciado en Derecho.

d.-Una característica común a los tres tipos de obligaciones accesorias es que las mismas proceden porque la obligación tributaria con la que guardan relación directa no se ha cumplido en los términos previstos en la legislación. Así, se establece la obligación de satisfacer interés de demora porque se ha realizado un pago fuera de plazo; igualmente cabe exigir un recargo por declaración extemporánea porque el obligado tributario ha presentado una autoliquidación o declaración (en Bizkaia sólo se hace referencia a la declaración) fuera del plazo legalmente establecido; finalmente, se devengan los recargos del período ejecutivo porque no se ha satisfecho la deuda dentro de los plazos fijados en la normativa tributaria.

El esquema de funcionamiento de los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y, en menor medida, los intereses de demora, es diferente entre los tres Territorios Históricos. Esta diferente regulación parte del distinto punto de partida de los períodos de pago de las deudas tributarias.

a) Plazos de pago en período voluntario:

Deudas resultantes	Plazo de pago
Autoliquidación	El señalado en la normativa de cada tributo.
Liquidaciones	Álava: plazo señalado por la Administración que no podrá ser inferior a un mes desde el día siguiente a la notificación de la liquidación. Gipuzkoa: un mes a partir del día siguiente al de su notificación. Bizkaia: un mes desde la fecha de notificación.

b) Plazos de pago en período ejecutivo: iniciado éste y notificada la providencia de apremio el plazo de pago es:

- Álava:

notificación entre el 1 y 15	hasta el día 20 de dicho mes
notificación entre el 16 y 31	hasta el día 5 del mes siguiente

- Gipuzkoa: un mes a partir del día siguiente al de su notificación.

- Bizkaia: un mes desde la fecha de notificación.

c) Inicio del período ejecutivo ⇨ devengo de los recargos del período ejecutivo:

Álava y Gipuzkoa:

Deudas procedentes de	Inicio
Autoliquidaciones presentadas en plazo y sin ingreso	Desde la finalización del plazo establecido en la normativa de cada tributo para el ingreso.
Autoliquidaciones presentadas fuera de plazo y sin ingreso	Desde el día siguiente al de la presentación de la autoliquidación.
Liquidaciones	Día siguiente al vencimiento del plazo para su pago.

Bizkaia:

Deudas procedentes de	Inicio
Autoliquidaciones presentadas en plazo y sin ingreso	Desde la finalización del plazo señalado por la normativa del tributo.
Autoliquidaciones presentadas fuera de plazo y sin ingreso	El período ejecutivo se inicia automáticamente transcurrido el período voluntario.
Liquidaciones	Transcurrido el mes desde la fecha de notificación.

d) Conclusión de lo anterior:

Álava y Gipuzkoa:

Autoliquidaciones	Presentadas dentro de plazo y sin ingreso	Pdo. voluntario	Pdo. ejecutivo
	Presentadas fuera de plazo y sin ingreso	Pdo. voluntario plazo señalado por la normativa	Pdo. ejecutivo día siguiente a la presentación de la autoliquidación
Liquidaciones		Pdo. voluntario	Pdo. ejecutivo

Bizkaia:

Autoliquidaciones	Presentadas dentro de plazo y sin ingreso	Pdo. voluntario	Pdo. ejecutivo
	Presentadas fuera de plazo y sin ingreso	plazo señalado por la normativa	
Liquidaciones	Notificación	Pdo. voluntario 1 mes	Pdo. ejecutivo

2. RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPO-RÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO.

A. ÁLAVA Y GIPUZKOA

Estos recargos deben satisfacerse como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin que medie un requerimiento previo de la Administración tributaria. Es curioso que en la "definición" inicial que realiza la Norma Foral General Tributaria no se hace referencia a que la presentación fuera de plazo implique la existencia de deuda a ingresar por parte del obligado tributario. Ahora bien, este elemento se recoge en el apartado siguiente cuando se hace referencia a cómo se calcula este recargo.

Por lo tanto, los presupuestos de aplicación de este recargo son los siguientes:

- a.- El obligado tributario presenta una declaración o una autoliquidación fuera del plazo establecido para ello.
- b.- De esta declaración o autoliquidación se va a derivar, o deriva, una cantidad a ingresar en la Hacienda Pública.
- c.- La presentación de la declaración o autoliquidación se realiza de forma espontánea, esto es, sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A estos efectos hay que tener en cuenta qué debe entenderse por requerimiento previo de la Administración tributaria. Por tal hay que entender:

a.-Cualquier actuación administrativa conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, siendo además necesario que de esta actuación tenga conocimiento formal el propio obligado tributario.

b.-La publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de la citación al obligado tributario, o a su representante, para ser notificado por comparecencia. Esto es, en los casos en que no sea posible notificar al obligado tributario el acto administrativo por causas no imputables a la Administración tributaria, y siempre que se cumplan determinados requisitos, se citará al mismo para ser notificado por comparecencia. Esta citación se realizará mediante anuncios en el Boletín Oficial del Territorio Histórico. Pues bien, la publicación en dicho Boletín Oficial de la citación para ser notificado mediante comparecencia, también se considera requerimiento previo.

La Norma Foral General Tributaria fija la cuantía del recargo en función del tiempo transcurrido desde la finalización del plazo para presentar la declaración o autoliquidación hasta que éstas se presentan. Así:

a.-Si la presentación de la declaración o autoliquidación se efectúa dentro de los seis meses siguientes al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso: procede un recargo del 5%. En este caso no se aplican ni sanciones, ni intereses de demora.

b.-Si la presentación de la declaración o autoli-

quidación se efectúa entre el séptimo y el duodécimo mes siguiente al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso: procede un recargo, también del 5%, pero en este caso proceden intereses de demora. Al igual que antes, en este caso tampoco se aplican sanciones. En Álava los intereses de demora no se calculan desde la finalización del plazo establecido para la presentación e ingreso de la declaración o autoliquidación, sino desde el día siguiente al término de los seis meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la citada presentación.

En Gipuzkoa los intereses de demora se calculan desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

c.-Si la presentación de la declaración o autoliquidación se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso: procede un recargo del 10%. En este caso no se aplican sanciones, pero sí intereses de demora. En este caso también existe en Álava una regla especial para calcular estos intereses. Así, los intereses de demora no se calculan desde la finalización del plazo establecido para la presentación e ingreso de la declaración o autoliquidación, sino desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la citada presentación.

En Gipuzkoa los intereses de demora se calculan desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

El esquema de estos recargos es el siguiente:

<i>Presentación de la declaración o autoliquidación</i>	<i>Recargo</i>	<i>Intereses</i>	<i>Sanciones</i>
Dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo voluntario para la presentación e ingreso	5%	No	No
Entre el 7º y el mes 12	5%	Sí Álava: desde el primer día del mes 7º hasta la presentación de la declaración o autoliquidación. Gipuzkoa: desde el primer día.	No
Después del mes 12	10%	Sí Álava: desde el primer día del mes 13º hasta la presentación de la declaración o autoliquidación. Gipuzkoa: desde el primer día.	No

¿Sobre qué parámetro se aplica este recargo? El recargo se calcula sobre el importe a ingresar que resulta de la autoliquidación o sobre el importe de la liquidación que deriva de la declaración. Ahora bien, existe una regla especial en materia de declaraciones. La Norma Foral General Tributaria establece que en las liquidaciones practicadas como consecuencia de la presentación de declaraciones, habiéndose presentado éstas fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración extemporánea hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que practique la Administración. Esta regla hay que entenderla en sus propios términos, ya que sí que proceden los intereses y recargos por la presentación extemporánea.

Si se presenta una autoliquidación fuera de plazo, sin hacer el pago y sin solicitar aplazamiento o fraccionamiento o compensación, la liquidación por recargos e intereses como consecuencia de la presentación fuera de plazo, no impedirá la exigencia de los recar-

gos e intereses del período ejecutivo. Esto es, si se presenta una autoliquidación o declaración sin pago, cabe iniciar la vía ejecutiva y aplicar los recargos e intereses correspondientes del período ejecutivo.

Para la aplicación de la regulación establecida en el artículo 27, que ahora se comenta, se precisa que las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen el período impositivo de liquidación sin contener datos de otro período de liquidación. Si no es así se aplicará el régimen sancionador, en lugar del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

B. BIZKAIA

En Bizkaia existe, también, un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Este recargo se enfoca, únicamente, desde la perspectiva de las declaraciones. Así, se establece que este recargo debe satisfacerse en el procedimiento iniciado mediante declaración, como consecuencia de la presentación de la misma fuera del plazo previsto sin que haya mediado un requerimiento previo de la Administración.

Este recargo es del 5% que se aplica al importe a ingresar resultante de la liquidación practicada por la Administración y excluye las sanciones, salvo la correspondiente a la infracción por no presentar en plazo declaraciones, siempre que no constituya infracción por incumplir la obligación de presentar declaración que origine perjuicio económico a la Administración.

3. RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO.

A. ÁLAVA Y GIPUZKOA

La recaudación de las deudas tributarias se puede realizar en período voluntario (dentro de los plazos de pago establecidos al efecto) o en período ejecutivo. Este período ejecutivo se inicia una vez que transcurre el plazo establecido para el ingreso de las deudas tributarias o desde la finalización del plazo fijado para el ingreso de las propias autoliquidaciones. Pues bien, concluido el período voluntario de pago sin que éste se haya efectuado, se inicia el período ejecutivo con la finalidad de proceder contra el patrimonio del deudor y hacer efectivo el crédito tributario por el procedimiento de apremio, si bien cabe, dentro del período ejecutivo el pago espontáneo.

El inicio del período ejecutivo produce diversos efectos, entre los que ahora conviene destacar los tres siguientes: exigencia, en determinados casos,

de intereses de demora, exigencia de los recargos del período ejecutivo y exigencia de las costas.

Hay tres tipos de recargos del período ejecutivo:

- a) **Recargo ejecutivo** del 5%, que se aplica cuando se satisface la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio. No se aplican intereses de demora.
- b) **Recargo de apremio reducido** del 10% (en Álava) y 15% (en Gipuzkoa), que se aplica cuando se paga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto para el pago en la vía ejecutiva. Al igual que antes, en este caso tampoco se aplican intereses de demora.
- c) **Recargo de apremio ordinario** del 20%, que se aplica cuando no se producen las circunstancias anteriores (esto es, no se produce el pago antes de la notificación de la providencia de apremio y tampoco se produce el pago dentro del plazo de pago establecido en la vía ejecutiva). En este caso se exigen intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo.

Por lo tanto existe el siguiente esquema:

Recargo ejecutivo	Se satisface la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio	5%	No intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo
Recargo de apremio reducido	Se satisface la deuda tributaria y el recargo dentro del plazo de pago de las deudas apremiadas	Álava: 10% Gipuzkoa: 15%	No intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo
Recargo de apremio ordinario	En los demás casos	20%	Intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo

Estos recargos son incompatibles entre sí y se aplican sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario (esto es, cuota, recargos e intereses, según lo que proceda en cada caso).

B. BIZKAIA

Respecto a los recargos del período ejecutivo, Bizkaia dispone del siguiente esquema de funcionamiento: el período ejecutivo se inicia automáticamente una vez transcurrido el plazo voluntario de pago. Esto lleva a que si una autoliquidación se presenta fuera de plazo, se encuentra en período ejecutivo, con independencia de que la deuda haya sido o no ingresada. Esto lleva al devengo del recargo ejecutivo de forma automática una vez que haya finalizado el período voluntario.

En Bizkaia existen dos tipos de recargos: el recargo ejecutivo y el de apremio. En ambos casos el recargo se calcula sobre la cuota tributaria o sobre la cantidad que resulte de la obligación de realizar pagos a cuenta, más los recargos legalmente exigibles sobre las bases o sobre las cuotas a favor de Hacienda o de otros entes públicos y las sanciones. Estos recargos son incompatibles entre sí.

El recargo ejecutivo es del 5% y se devenga de forma automática con el inicio del período ejecutivo. El recargo de apremio es del 20% y se exige cuando se ha notificado la providencia de apremio y ha transcurrido el plazo establecido para el pago en la vía de apremio.

Recargo ejecutivo	5%	Devengo automático desde el inicio del período ejecutivo.
Recargo de apremio	20%	Notificada la providencia de apremio y transcurrido el plazo de un mes.

Un cuadro conjunto de los recargos del período ejecutivo en los tres Territorios Históricos sería el siguiente:

	Álava y Gipuzkoa	Bizkaia
Hasta la notificación de la providencia de apremio	5% sin intereses	5% + intereses
Notificada la providencia de apremio y dentro de plazo de pago en período ejecutivo	Álava: 10% Gipuzkoa: 15% } sin intereses	5% (no intereses desde la emisión de la providencia hasta la finalización del plazo para el pago en período ejecutivo)
Transcurrido el plazo de pago en período ejecutivo	20% + intereses del período ejecutivo	20% + intereses

Respecto a los intereses hay que señalar que el inicio del período ejecutivo determina el devengo de los intereses de demora, salvo por el tiempo transcurrido desde la emisión de la providencia de apremio hasta la finalización del plazo para el pago "voluntario" en período ejecutivo.

Por lo que se refiere al interés de demora, hay que señalar que la referencia al mismo se realiza desde la perspectiva de la obligación de ser satisfecho por el obligado tributario. Posteriormente, cuando se regulan las obligaciones y deberes de la Administración tributaria, se señala que ésta se encuentra sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en la nor-

4. EL INTERÉS DE DEMORA.

mativa, citándose expresamente, entre otras, la obligación de satisfacer el interés de demora. Igualmente, y desde la perspectiva de la Administración, cuando se regula la obligación de la Administración de proceder a la devolución de las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo o la devolución de ingresos indebidos o el reembolso de los costes de garantía, se hace referencia, en cada caso con determinadas especialidades, a la obligación de satisfacer intereses de demora.

El interés de demora se exige a los obligados tributarios por la realización de un pago fuera del plazo establecido para ello. Por lo tanto tiene una naturaleza compensatoria en el sentido de que la cantidad debida por el obligado tributario debía haber estado en poder de la Administración en un momento dado, y esta situación no se ha producido. Por consiguiente, el obligado tributario deberá satisfacer el interés de demora. En este sentido el Tribunal Constitucional tiene señalado que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria; más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas.

La propia naturaleza del interés de demora conlleva a dos conclusiones directamente vinculadas a ella:

- a.-El interés de demora se exige sin que sea preciso que la Administración realice un acto expreso de requerimiento.
- b.-El interés de demora se exige siempre que

haya existido un retraso en el pago de la cantidad debida, independientemente de que el obligado tributario haya tenido, o no, culpa en el retraso.

Señalado lo anterior se pueden enumerar diferentes supuestos en que procede la exigencia del interés de demora. La Norma Foral General Tributaria de Álava y de Gipuzkoa opta por establecer una serie de supuestos, a título de ejemplo, en los que procede exigir el interés de demora. Estos supuestos son los siguientes:

- a.-Presentación de autoliquidación o declaración fuera de plazo y de la misma surge una cantidad a ingresar; cantidad que no se ingresa dentro del plazo establecido para ello. Este supuesto se ve modulado por los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- b.-El cobro, por parte del obligado tributario, de una devolución improcedente.
- c.-Cuando la Administración haya remitido una liquidación de la que resulte una cantidad a pagar y haya finalizado el plazo establecido para su pago, sin que el ingreso se hubiera realizado.
- d.-En los casos en que haya finalizado el período de pago de una sanción, si que el ingreso se haya realizado.
- e.-En los casos en que se suspenda la ejecución de un acto, excepto en materia de recursos contra las sanciones. En estos supuestos se exige el interés de demora hasta el momento en que finalice el plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

¿Cómo se calcula el interés de demora?. Se calcula sobre la cantidad no ingresada en plazo (en Bizkaia se indica: sobre la cuota tributaria o cantidad que resulte de la obligación de realizar pagos a cuenta) o, en su caso, sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente. Bizkaia añade que también se calculan sobre los recargos legalmente exigibles sobre bases o sobre cuotas a favor de la Hacienda Foral o de otros entes públicos, y sanciones.

¿Cuál es el período de tiempo que se tiene en cuenta para calcular el interés de demora?. Se tiene presente el tiempo durante el que se extienda el retraso del obligado tributario. Ahora bien, no se exigirá el interés de demora desde el momento en que la Administración incumple, por su culpa, los plazos fijados en la Norma Foral General Tributaria para resolver. En Álava y Gipuzkoa se señala que esta suspensión del interés de demora dura hasta el momento en que la Administración dicte la resolución o hasta que se interponga recurso contra la resolución presunta. En Bizkaia se indica que el interés se exige hasta la fecha final de dichos plazos.

A título de ejemplo, la Norma Foral General Tributaria de Álava y Gipuzkoa indican unos supuestos en que procede no exigir intereses de demora por incumplimiento de la Administración, y otros supuestos en que sí procede exigir intereses de demora a pesar de existir ese retraso por parte de la Administración. En el primer caso, se indica que no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en estos casos, se haya acordado la suspensión del acto recurrido. En el segundo caso, se señala que la no exigencia de interés de demora por incumplimiento de la Administra-

ción de los plazos para resolver, no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago. Este último supuesto también se recoge en Bizkaia, que añade “y de compensación de deudas”.

¿Qué sucede en los casos en que la Administración practica una liquidación que posteriormente es declarada total o parcialmente no ajustada a Derecho, y por lo tanto, se precisa dictar otra nueva liquidación?. En estos casos se exigirá interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y se devengará el interés hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

¿Qué sucede en los casos en que se produce la desestimación total de los recursos o reclamaciones interpuestos contra actos administrativos?. En estos casos se deben exigir intereses de demora hasta la fecha del acuerdo desestimatorio del recurso o reclamación interpuesta.

¿Cuál es el importe del interés de demora?. El importe del interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en que resulte exigible (lo que implica que hay que ir aplicando diferentes intereses de demora si éste va cambiando a lo largo del tiempo en que es exigible) más un 25%, salvo que se establezca otro diferente. A este respecto suele ser frecuente que en la normativa aprobada al efecto se establezca, por una parte, el interés legal del dinero, y por otra parte, el interés de demora. En estos casos, se tendrá en cuenta el interés de demora al establecerse expresamente el mismo, como diferente del interés legal del dinero.

Ahora bien, en Álava (Gipuzkoa y Bizkaia no la contienen), como excepción a la aplicación del interés de demora, se establecen una serie de supuestos en que se exigirá, en su lugar el importe del interés legal. En efecto, señala la Norma Foral General Tributaria que en los casos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas, todas ellas garantizadas mediante cualquier garantía suficiente, a juicio de la Administración, -entre las que se encuentra el aval solidario y el certificado de seguro de caución- el interés de demora exigible será el interés legal.

En Bizkaia existen unas reglas especiales sobre el interés de demora. Estas reglas especiales establecen lo siguiente:

a.-Si una autoliquidación se presenta fuera del plazo establecido para ello, se exigirán intereses de demora por el período transcurrido desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha de presentación de la autoliquidación. Ahora bien, no se exigirán intereses de demora si la autoliquidación se presenta sin requerimiento previo de la Administración y se realiza el ingreso dentro del plazo de seis meses (siguientes a la terminación del período voluntario de pago).

b.-En ocasiones la normativa del tributo puede establecer que la gestión del mismo se inicie mediante la presentación de una declaración del obligado tributario sobre la que, posteriormente, la Administración practicará liquidación provisional.

Pues bien, en el caso de estas liquidaciones practicadas por la Administración tributaria, no se exigirán intereses de demora desde la fecha de presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en

período voluntario.

Si la presentación de dicha declaración se realizó fuera del plazo previsto en la normativa reguladora del tributo, se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la terminación del citado plazo hasta la fecha de presentación de la referida declaración, salvo en el caso de declaraciones presentadas sin requerimiento previo, dentro de los seis meses siguientes.

c.-En las liquidaciones practicadas por la Administración se exigirán en todo caso los intereses de demora que procedan al período transcurrido entre la fecha de terminación del plazo establecido para la presentación de la declaración o autoliquidación y la fecha en que se adopte el acuerdo de liquidación.

5. OBLIGACIONES Y DEBERES DE LA ADMINISTRACIÓN.

Cuando la Norma Foral General Tributaria se refiere a la relación jurídico-tributaria, señala que de la misma pueden derivarse obligaciones tanto para el obligado tributario, como para la Administración. Para reforzar esta afirmación, se establece una sección dedicada a las obligaciones y deberes de la Administración tributaria. Esta sección se caracteriza por tener un artículo introductorio sobre las obligaciones y deberes de la Administración tributaria, para a continuación desarrollar tres de dichas obligaciones.

Pues bien, tal como se ha señalado, la Sección 4ª comienza por señalar que la Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de obligaciones y deberes.

Así, se diferencia entre:

1.- Deberes de contenido económico, entre los que se citan los cuatro supuestos siguientes:

- Devolver las cantidades resultantes de la aplicación de los tributos.
- Devolver los ingresos indebidos.
- Reembolsar los costes de las garantías.
- Satisfacer intereses de demora.

2.- Deberes relacionados con el desarrollo de los procedimientos tributarios. Dentro de estos deberes, que no tienen un inmediato carácter económico, se pueden citar los siguientes: información y asistencia a los obligados tributarios; consultas tributarias, acuerdos previos de valoración, etc..

Pues bien, en la regulación de los deberes de contenido económico se establece:

a.- Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

La Norma Foral General Tributaria señala que la Administración debe proceder a devolver las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Esta obligación de la Administración tributaria se caracteriza por las dos siguientes notas:

1.- Se trata de ingresos realizados por el obligado tributario de forma debida. Este ingreso debido deriva de la aplicación de la normativa del tributo de que se trate. Este hecho es el que le diferencia de la otra obligación de la Administración de proceder a la devolución de los ingresos realizados de forma indebida por los obligados tributarios.

2.- Ha de estarse a lo dispuesto en la normativa reguladora de cada tributo para determinar la procedencia de las cantidades que debe devolver la Administración. En este sentido, existen ejemplos de devoluciones debidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, por ejemplo, en este último tributo se señala que los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

¿En qué plazo deben realizarse las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo?. Para resolver esta cuestión hay que atender a la normativa propia de cada tributo. Por lo tanto, será la normativa reguladora de cada tributo la que señale el plazo para proceder a la devolución. No obstante, y en cualquier caso, estas devoluciones deben efectuarse por la Administración dentro de un determinado plazo que establece la Norma Foral General Tributaria.

En efecto, la Norma Foral General Tributaria establece que si transcurren más de seis meses sin que se haya ordenado el pago de la devolución (Bizkaia hace referencia al hecho de que no se haya practicado liquidación), la Administración tributaria debe abonar el interés de demora. Esta regla general tiene las siguientes precisiones:

1.- El no ordenamiento del pago en el plazo de seis meses tiene que ser imputable a la Administración. Por lo tanto si la causa del retraso se debe al obligado tributario, no procede el abono de intereses de demora.

2.- Una vez producido el retraso por causa imputable a la Administración el abono del interés de demora se produce de forma automática, no siendo preciso que el obligado tributario lo solicite.

¿Cuándo empieza a contar el plazo para el abono del interés de demora? El plazo para el pago del interés de demora empieza contar desde que haya finalizado el plazo previsto en la normativa o, como máximo el de 6 meses antes señalado, hasta (en Álava) la fecha de ordenamiento de su pago por la Administración y (en Gipuzkoa y Bizkaia) hasta la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución.

b.- Devolución de ingresos indebidos.

Junto a la obligación de la Administración tributaria de devolver las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo, la Norma Foral General Tributaria regula la devolución de los ingresos indebidos. Y esta regulación de los ingresos indebidos se realiza en dos partes: por una parte, el artículo 32 regula el aspecto sustantivo de la devolución, y por otra, el artículo 228 regula el procedimiento de devolución de estos ingresos indebidos.

Señala el artículo 32 de la Norma Foral General Tributaria que la Administración debe devolver a los obligados tributarios los ingresos que se hubieran realizado de forma indebida en la Hacienda Pública con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de las sanciones. Tal como se ha señalado anteriormente, en este caso los ingresos del obligado tributario se han realizado de forma indebida.

Como ejemplos de ingresos indebidos se pueden citar los siguientes: duplicidad de pago; ingre-

so de una cantidad superior a la que resulta de una autoliquidación; ingreso de una deuda tributaria una vez transcurrido el plazo de prescripción, etc.

La devolución de ingresos indebidos se debe realizar conforme a un determinado procedimiento. En resumen, este procedimiento es el siguiente:

- a.-Iniciación del procedimiento: de oficio o a instancia de parte.
- b.-Plazo máximo para notificar la resolución: 6 meses desde la presentación de la solicitud por el interesado o desde la notificación del acuerdo de iniciación de oficio.
- c.-Las resoluciones que se dicten serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.

En el caso de la devolución de ingresos indebidos, también se deben abonar intereses de demora, dada la naturaleza de éstos. Así se expresan tanto el artículo 32.2 ("con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora...") y el artículo 228. 5 ("en la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32..."). En relación con esta obligación de abonar intereses de demora, deben efectuarse las siguientes precisiones:

- a.-No se precisa que el obligado tributario solicite o requiera a la Administración para que los abone. La Administración tributaria debe satisfacerlos de forma automática, incluso en el supuesto de que la devolución indebida sea por la propia negligencia del obligado tributario.
- b.-El interés de demora empieza a correr desde

el momento en que se realizó el ingreso indebido y terminará (en Álava) en la fecha en que se realice el ordenamiento de su pago y (en Gipuzkoa y Bizkaia) en la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución.

c.- En el abono del interés de demora no se tiene en cuenta las dilaciones relacionadas con el procedimiento atribuibles al obligado tributario.

Finalmente, la Norma Foral General Tributaria resuelve la cuestión relativa a la devolución de un ingreso indebido que se ha efectuado en varios plazos. Para estos casos se establece que la cantidad devuelta es la ingresada en último lugar, y así se irá avanzando hacia momentos anteriores de pago. Esto es, en los casos en que se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, debe entenderse que la cantidad devuelta se ingresó en último lugar y, caso de que no resulte cantidad suficiente, la diferencia se considerará ingresada en los plazos inmediatamente anteriores.

Así, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se puede ingresar en dos plazos, uno con vencimiento el 25 de junio (60%) y otro con vencimiento el 10 de noviembre (40%). En el supuesto de que el contribuyente tuviera que ingresar una cuota de 125 y, por error, ingresó un total de 143, satisfaciendo 86 el 25 de junio y 57 el 10 de noviembre, la Administración deberá proceder a devolver 18 que se considerará ingresada de forma indebida, a efectos del abono del interés de demora, el 10 de noviembre.

Si la cantidad que se debía ingresar era de 125 pero se ingresó, por error, una cuota de 255, satisfaciendo 153 el 25 de junio y 102 el 10 de no-

viembre, la Administración procederá a la devolución de las 130, más los intereses de demora. Para el cálculo de estos intereses de demora se tendrá en cuenta que 102 se ingresaron indebidamente el 10 de noviembre y 28 se ingresaron el 25 de junio.

c.- Reembolso de los costes de las garantías.

La Norma Foral General Tributaria establece que la Administración debe reembolsar el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si el acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.

Las características o requisitos que deben cumplirse para que surja la obligación de la Administración de reembolsar el coste de las garantías aportadas son los siguientes:

1.- El contribuyente debe aportar una garantía para suspender la ejecución de un acto administrativo o para conseguir que se aplaze o fraccione una deuda tributaria.

2.- El acto administrativo o la deuda tributaria debe ser declarado, total o parcialmente, improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.

3.- La garantía aportada por el contribuyente, que puede ser de cualquier tipo, tiene que generar al obligado tributario un coste.

4.- El coste de las garantías debe ser acreditado por el obligado tributario frente a la Administración.

¿Qué debe reembolsar la Administración tributaria? La Administración tributaria debe reembolsar el coste acreditado de las garantías aportadas más el

correspondiente interés de demora. Respecto al abono de este interés de demora, hay que señalar lo siguiente:

1.- El interés de demora a abonar es el devengado desde la fecha en que se incurrió en los gastos de las garantías hasta (en Álava) la fecha del ordenamiento de pago efectuado por la Administración y (en Gipuzkoa y Bizkaia) en la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir el correspondiente reembolso.

Bizkaia tiene una disposición adicional referida al plazo para la ordenación del pago en la devolución de ingresos tributarios y reembolso del coste de las garantías.

Esta disposición adicional señala que en las devoluciones de ingresos tributarios y en el reembolso del coste de las garantías la Hacienda Foral dispondrá de un mes para ordenar el pago desde la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución o reembolso. Transcurrido dicho plazo sin que se haya ordenado el pago se aplicará a la cantidad pendiente de devolución o reembolso el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en que se devenguen, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha en que se ordene el mismo.

2.- El interés debe abonarse de forma automática, sin necesidad, por lo tanto, de que el obligado tributario lo solicite expresamente.

En el caso de que la declaración de improcedencia del acto administrativo o de la deuda aplazada o fraccionada es parcial, se procederá a reembolso, no total sino proporcional, de los costes de las garantías.

Este reembolso de costes de garantía no se aplica respecto de las garantías establecidas en la normativa de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así sucede, por ejemplo, en el Impuesto sobre el Valor Añadido donde se establece que la Administración tributaria podrá exigir a los sujetos pasivos la presentación de garantías suficientes en los supuestos de devolución resultante de la aplicación de la normativa de dicho tributo.

6. REGULACIÓN DE OTRAS MATERIAS.

a.- Reserva de Norma Foral.

Existe una serie de materias que deben regularse, en todo caso, a través de Norma Foral. Entre estas materias se encuentra el establecimiento y modificación de los recargos, así como de la obligación de abonar intereses de demora. Esta formulación únicamente se refiere, por una parte, a la fijación y alteración de los recargos y, por otra parte, a la obligación de abonar intereses de demora. Pero ¿qué sucede con la cuantía de los recargos e intereses de demora?. La respuesta la encontramos en el mismo artículo dedicado a la reserva de materias a favor de Norma Foral, ya que en la misma se señala que también se debe regular por Norma Foral los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria -con excepción del importe de los pagos a cuenta-.

Dentro del concepto de deuda tributaria, a tenor de lo establecido en la propia Norma Foral General Tributaria, se encuentran el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, (Bizkaia, dado que sólo tiene un recargo, se refiere al recargo por declaración extemporánea), los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o sobre las cuotas, a favor de la Hacienda Foral o de otros entes públicos.

En consecuencia, la cuantía de los recargos y del interés de demora también debe contenerse en Norma Foral.

b.- Aplicación temporal de las normas tributarias.

Por regla general las normas tributarias no tienen efectos retroactivos y se aplican a los tributos sin período impositivo que se devenguen a partir de su entrada en vigor, y a los demás tributos cuyo período impositivo se devengue desde ese momento.

Ahora bien, el régimen de recargos puede tener efectos retroactivos. Para que se produzcan efectos retroactivos se precisa que el nuevo régimen sea más beneficioso para el interesado y que los actos administrativos no sean firmes.

c.- Cláusula antielusión y simulación.

En la regularización que se realice como consecuencia de la aplicación de la cláusula antielusión - que implica la aplicación de la normativa tributaria que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios- se liquidarán los correspondientes intereses de demora.

Lo mismo sucede en la regularización procedente de la aplicación de la simulación -cuya consecuencia fundamental es el sometimiento a gravamen del hecho imponible efectivamente realizado por los interesados- en la que también se exigirán los oportunos intereses de demora.

d.- Plazos para el pago.

Una de las novedades que presenta la Norma Foral General Tributaria es que se habilita para que la Norma Foral reguladora de cada tributo establezca la suspensión del ingreso de la deuda de un obligado tributario -sin aportación de garantías y

previa petición de este obligado tributario- si otro obligado tributario (en el caso de Bizkaia también es posible que sea el mismo obligado tributario) presenta una declaración o autoliquidación de la que resulta una cantidad a devolver, con indicación de que el importe de la devolución que le pueda ser reconocido se destine a cancelar la deuda cuya suspensión se solicita. En estos casos la deuda suspendida quedará total o parcialmente extinguida en el importe que proceda por la devolución reconocida, sin que sean exigibles intereses de demora sobre la deuda cancelada con cargo a la devolución.

e.- Aplazamiento y fraccionamiento del pago.

La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impide el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés correspondiente.

En Álava se hace referencia al interés correspondiente ya que por regla general se tratará del interés de demora, pero en los casos en se haya presentado aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, certificado de seguro de caución o cualquier tipo de garantía considerada suficiente por la Administración, el interés exigible será el legal.

En Gipuzkoa y Bizkaia, como no se prevé dicha posibilidad, la referencia se realiza, lógicamente, al interés de demora.

f.- Compensación a instancia del obligado tributario.

El obligado tributario puede solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario, como en período ejecutivo. La presentación de esta solicitud dentro del período voluntario impide el inicio del período ejecutivo.

vo -de la deuda concurrente con el crédito ofrecido- y se devengan intereses de demora hasta la fecha de reconocimiento del crédito con el que se va a realizar la compensación. (En Bizkaia se dice: hasta que dicha deuda pueda ser compensada).

g.- Autoliquidaciones.

En el supuesto de que un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado sus intereses, podrá instar su rectificación.

En estos casos hay que diferenciar:

a.- Si la rectificación origina una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago (Bizkaia hace referencia a que no se haya practicado liquidación) por causa imputable a la Administración, ésta debe abonar el interés de demora sobre el importe de la devolución que proceda, sin precisar solicitud del interesado al respecto a la devolución de los intereses de demora.

El citado plazo de seis meses empieza a contar desde la finalización del plazo para presentar la autoliquidación, si bien, en el caso de que la solicitud de rectificación se hubiera presentado finalizado el plazo para presentar la autoliquidación, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

b.- Si la solicitud de rectificación origina la devolución de un ingreso indebido, se abonará el correspondiente interés de demora, el cuál se devenga desde la fecha en que se haya realizado el ingreso indebido.

h.- Declaraciones y autoliquidaciones complementarias o sustitutivas.

En principio, y salvo que otra cosa se establezca, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal, se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos que condicionaban su aplicación, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento -no por lo tanto en la del año en que se lo aplicó- la cantidad de la exención, deducción o incentivo fiscal afectado por el incumplimiento, más los intereses de demora correspondientes.

i.- Práctica de liquidaciones provisionales.

La Administración debe notificar al obligado tributario propuesta de liquidación. Ahora bien, existen una serie de supuestos en que la Administración no necesita notificar previamente, al obligado tributario, la propuesta de liquidación, pudiendo, en consecuencia practicar directamente liquidación provisional. Uno de estos casos en que se puede practicar liquidación, provisional directamente, sin necesidad de notificar propuesta de liquidación es en los casos en que la liquidación provisional tenga por objeto un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración y de los intereses de demora.

Esta referencia no se contiene en Bizkaia dado que el recargo e intereses se incluyen directamente en la propia liquidación.

j.- Contenido de las actas de inspección.

Las actas que documenten el resultado del procedimiento de comprobación e investigación deben contener, entre otras, la mención a la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda, incluyendo los intereses de demora correspondientes.

k.- Actas de conformidad con compromiso de pago.

En Bizkaia existen este tipo de actas que consisten en que cuando el obligado tributario esté conforme con la regularización propuesta por la inspección, incluyendo la propuesta de liquidación y la propuesta de imposición de sanciones que procedan de entre las recogidas en los artículos 196 a 202, y opte por formalizar un compromiso de pago del acta, se observarán las siguientes reglas:

- a) Se informará al obligado tributario de la necesidad de depositar o garantizar la cantidad a que ascienda la propuesta de liquidación y, en su caso, la propuesta de sanción pecuniaria que corresponda, incluyendo la reducción a que hace referencia la letra b) del apartado 1 del artículo 192, sin posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

La propuesta de liquidación incluirá los intereses de demora procedentes calculados hasta la fecha de la misma.

- b) El obligado tributario deberá formalizar el depósito o la garantía con anterioridad a la firma de la correspondiente acta de inspección, cuyo justificante deberá adjuntarse obligatoriamente al expediente administrativo.

- c) Una vez acreditado el depósito o la garantía correspondiente, se suscribirá el acta de inspección.

l.- Plazo máximo del procedimiento de comprobación e investigación.

Las actuaciones de este procedimiento deben concluir en el plazo de doce meses desde la notificación de su inicio. Este plazo es prorrogable.

Ahora bien, ¿qué sucede en los casos en que se incumpla el plazo de duración de este procedimiento, así como en el supuesto de que el procedimiento esté paralizado por causa injustificada por no realizar ninguna actuación durante más de 6 meses por causa no imputable al obligado tributario?

En estos casos se producen una serie de efectos entre los que destaca el siguiente:

- a.-Álava y Gipuzkoa: los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones tienen el carácter de espontáneos a efectos de su consideración como pagos efectuados sin requerimiento previo de la Administración. Igual consideración tienen los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento.

- b.-Bizkaia: dichos ingresos excluyen las sanciones.

Otro efecto, que se produce en los tres Territorios Históricos, es que no se exijan intereses de demora desde que se produzca el incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

m.- Concurrencia de procedimientos.

En el concurso de acreedores se aplicará lo establecido en la legislación concursal y, en su caso, en la normativa de régimen económico y presupuestario de Álava (en Gipuzkoa: de régimen económico y presupuestario del Territorio Histórico de Gipuzkoa y en Bizkaia: de régimen económico del Territorio Histórico de Bizkaia), lo cual no impide que se dicte la correspondiente providencia de

apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

n.- Conservación de actuaciones en el procedimiento de apremio.

Cuando se declare la nulidad de determinadas actuaciones del procedimiento de apremio, se dispondrá la conservación de las no afectadas por la causa de nulidad. La anulación de los recargos u otros componentes de la deuda tributaria, distintos de la cuota, o la anulación de las sanciones, no afectará a la validez de las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento de apremio respecto a los componentes de la deuda tributaria o de las sanciones no anulados.

ñ.- Iniciación del procedimiento de apremio.

El procedimiento de apremio se inicia con la notificación de la providencia de apremio al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos (Bizkaia hace referencia expresa, también, a los intereses que correspondan) del período ejecutivo y se le requerirá para que efectúe el pago.

o.- Práctica del embargo de bienes y derechos.

El embargo de los bienes y derechos del obligado tributario se debe realizar en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda o sanción no ingresada, los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso y los recargos que procedan, además de las costas del procedimiento de apremio.

p.- Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan perfectamente compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo. (Bizkaia se refiere a los recargos e intereses de demora que procedan).

q.- Principio de responsabilidad en materia de infracción tributaria.

Las Normas Forales señalan que los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen declaraciones o autoliquidaciones anteriormente presentadas de forma incorrecta, sin requerimiento previo de la Administración, no incurrirán en responsabilidad por la presentación de aquéllas, sin perjuicio de la aplicación del recargo por declaración extemporánea (Bizkaia indica recargos e intereses) y de las posibles infracciones cometidas por la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones o autoliquidaciones.

r.- Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice sin requerimiento previo de la Administración tributaria o, al tratarse de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentadas sin realizar el ingreso, se haya iniciado el período ejecutivo.

En Bizkaia simplemente se señala "salvo que se regularice sin requerimiento previo de la Administración tributaria".

Esta infracción será sancionada con multa del

50% al 150% (en Bizkaia del 50% al 200%). Ahora bien, Álava y Gipuzkoa indican que se sancionará con el importe mínimo la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin identificar expresamente el período impositivo de liquidación a que la misma se refiere y no conteniendo únicamente los datos relativos a dicho período. Todo ello sin que se hubiera efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria.

s.- Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal.

Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, tales como declaraciones censales, comunicación del representante del no residente, etc.

Si estas declaraciones o autoliquidaciones (Bizkaia sólo se refiere a las declaraciones) se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, la sanción y los límites máximos y mínimos serán la mitad de los especificados en la normativa.

Ahora bien, si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones (Bizkaia sólo se refiere a las declaraciones) incompletas, inexactas o con datos falsos y con posterioridad se presenta fuera de plazo, sin requerimiento previo, una autoliquidación o declaración (Bizkaia sólo se refiere a las declaraciones) complementaria o sustitutiva de la inicial, no se producirán las infracciones por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por presentar incorrectamente autoliquida-

ciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico (Bizkaia sólo se refiere a este segundo tipo de infracción), respecto a las presentadas en plazo, y se impondrá la sanción que corresponda respecto a los declarado fuera de plazo.

t.- Recursos contra las sanciones.

Contra la resolución recaída en el procedimiento sancionador es posible interponer recurso o reclamación. La interposición, dentro del plazo establecido para ello, del recurso o reclamación contra una sanción produce varios efectos. Uno de ellos es que no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

u.- Revisión en vía administrativa: suspensión de la ejecución del acto recurrido.

La ejecución del acto administrativo impugnado mediante recurso de reposición o mediante reclamación económico-administrativa quedará suspendida automáticamente, previa petición del interesado, si se garantiza el importe del referido acto administrativo, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión.

En los supuestos en que deba ingresarse, total o parcialmente, el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución del recurso o reclamación, se liquidarán intereses de demora por todo el tiempo de suspensión, sin perjuicio de no computar los períodos de tiempo imputables a la Administración (no se exigen intereses de demora desde el momento en que la Administración incumpla, por su culpa, los plazos para resolver) y lo señalado anteriormente para los casos de que el recurso o reclamación tenga por objeto una sanción.

v.- Resolución del recurso de reposición.

El plazo máximo para notificar la resolución del recurso de reposición será de tres meses contados desde el día siguiente al de presentación del recurso. Transcurrido este plazo sin haber notificado la resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto administrativo recurrido (Bizkaia no hace referencia a la suspensión del acto recurrido), dejará de devengarse el interés de demora, siempre que sea por causa imputable a la Administración.

w.- Resolución de la reclamación económico-administrativa.

El plazo máximo de duración del procedimiento económico-administrativo será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo sin haber notificado la resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto administrativo recurrido (Bizkaia no hace referencia a la suspensión del acto recurrido),

dejará de devengarse el interés de demora, siempre que sea por causa imputable a la Administración.

x.- Régimen transitorio: recargos del período ejecutivo.

Lo establecido respecto a los recargos del período ejecutivo se aplicará a las deudas tributarias cuyo período ejecutivo se inicie a partir del 1 de julio de 2005.

y.- Régimen transitorio: intereses de demora.

La disposición de no devengarse intereses de demora por inactividad de la Administración, debida a su culpa, será aplicable a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir del 1 de julio de 2005.

Bizkaia además señala que lo anterior es aplicable, también, a los intereses de demora que procedan en los supuestos de reembolsos de los costes de las garantías.