

# **LA EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN EL AMBITO DEL CONVENIO ECONOMICO CON NAVARRA Y CONCIERTO CON EL PAIS VASCO: SUPUESTOS DE COMPENSACION ENTRE ADMINISTRACIONES**

## **SUMARIO**

### **I. INTRODUCCION**

1. Evolución de la legislación del Convenio Económico con Navarra y Concierto con el País Vasco
2. Clasificación de las Administraciones tributarias, en función de sus poderes tributarios, en el marco del Convenio Económico de Navarra y Concierto Económico del País Vasco
3. Clases de organización de la distribución de poderes financieros, según el modelo resultante

### **II. EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

1. Regla general: Pago o cumplimiento
2. Compensación de deudas tributarias
  - A. La compensación en la legislación tributaria
  - B. La compensación en el Convenio Económico con Navarra y Concierto con el País Vasco
  - C. Liquidación por acta de inspección
  - D. Liquidación según domicilio fiscal del sujeto pasivo

### **III. APLICACION DEL R.D. 1163/90 DE 22 DE SEPTIEMBRE DE DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS**

### **IV. RESOLUCION DE 2 DE ENERO DE 1992 DE LA DIRECCION GENERAL DE LA A.E.A.T.**

### **V. INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LA MATERIA: ART. 77, 4 d) L.G.T.**

- Antes Ley 27/90, art. 23 Ley 12/81  
Después Ley 27/90 y 28/90

## VI. OTRAS LIQUIDACIONES POR ACTA DE INSPECCION EN EL AMBITO DEL CONVENIO ECONOMICO CON NAVARRA Y CONCIERTO CON LA COMUNIDAD AUTONOMA DEL PAIS VASCO

1. Conceptos tributarios, retenciones del trabajo y capital mobiliario
2. Modelo de acta de inspección: resolución D.G.I.F. y T., de 27 de mayo de 1986, anexo 5º apartado 12

### I.- INTRODUCCION

La Ley 28/1990 de 26 de diciembre por la que se aprueba el Convenio Económico entre el estado y la Comunidad Foral de Navarra, B.O.E. nº 310 de 27 de diciembre de 1990 y la Ley 12/1981 de 13 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, B.O.E. de 28 de mayo de 1981, definen el marco competencial de los respectivos sistemas tributarios, definiendo, determinadas competencias en materia tributaria en favor de una Administración, o bien de dos Administraciones, la Estatal y la Foral; o incluso puede darse el supuesto de ser hasta cinco Administraciones competentes, en una determinada relación jurídico-tributaria, si bien únicamente existirá un sujeto activo, o Administración con competencia plena, siendo el resto de las Administraciones titulares del derecho a la recepción de documentos y de ingresos en período voluntario y a parte de la cuota liquidada por Acta de inspección. Estas Administraciones a que nos referimos son la Administración del Estado, y la Comunidad Foral de Navarra y Territorios Históricos de Guipúzcoa, Alava y Vizcaya.

En el futuro, utilizaremos los términos de “Ley del Convenio Económico con Navarra” y “Ley del Convierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco”.

Esta competencia, como se expondrá en el apartado siguiente, puede presentar dos grados o niveles.

#### 1. Evolución de la legislación del Convenio Económico con Navarra y Concierto con el País Vasco

Sin embargo, previamente a la exposición de la materia objeto de nuestro trabajo resulta oportuno una referencia a la evolución legislativa del Convenio Económico con Navarra y Concierto con el País Vasco.

La Ley 12/81 del C.E. ha sido objeto de posteriores modificaciones, siendo objeto de nueva redacción algunos de sus preceptos por Ley 49/85 de 27 de diciembre, de Adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al I.V.A.; Ley 2/1990 de 8 de junio y Ley 27/90 de 26 de diciembre que han adaptado la competencia primeramente definida en la Ley del Concierto Económico de 13 de mayo de 1981 a las sucesivas reformas que se han producido en el Ordenamiento jurídico tributario general por obra de la Ley 30/85 del I.V.A., Ley 39/88 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y al sistema de Tasas y precios públicos establecido en Ley 8/1989 de 13 de abril, y finalmente al nuevo esquema competencial previsto en la Ley 28/90 del Convenio Económico con Navarra, respectivamente.

Precisamente el Convenio Económico con Navarra aprobado en la Ley 28/90 ha dado lugar a una de las innovaciones más novedosas que se han producido hasta la fecha en los sistemas del Convenio y del Concierto Económico. Es importante señalar que esta última reforma operaba en la Ley del Concierto Económico por la ley 27/90 ha tenido lugar por la necesidad de coordinar y armonizar ambas legislaciones competenciales en el ámbito del Convenio y del Concierto Económico superando situaciones anteriores en las que no siempre existió identidad en el criterio legal o regla básica para atribuir la competencia en favor de una determinada Administración. Piénsese en el criterio vigente hasta el ejercicio 1990 inclusive para el Impuesto sobre Sociedades, tratándose de Entidades con domicilio

fiscal en Navarra, en las que ponderaba el Capital Fiscal, las Ventas y las Inmovilizaciones, a diferencia del Concierto Económico con el País Vasco en el que se prescindía del primero de los tres elementos, y los dos restantes se ponderaban de modo diferente según la actividad de la Sociedad. Se producía y de hecho se manifestaron duplicidades impositivas o bien existió una competencia estatal atribuida con carácter residual respecto del tributo no cedido expresamente en favor de una determinada Administración.

Entendemos que la competencia de Inspección correspondía a la Administración del Estado por inexistencia de precepto expreso que la atribuyera en favor de una determinada Administración, criterio no siempre admitido por determinadas Administraciones y que tuvo su aplicación en la inspección, por ejemplo, de las retenciones de profesionales que prestaban sus servicios en el País Vasco cuando sus retribuciones eran satisfechas por Entidades con domicilio Fiscal en Navarra. La redacción del art. 2 c) del R.D. 2655/79 de 19 de octubre sobre normas provisionales para adaptación de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades a Navarra y el correlativo art. 11 de la Ley 12/81 de 13 de mayo impidieron defender la competencia de gestión e Inspección, para la Hacienda del Territorio de prestación del servicio, País Vasco o para la Hacienda del domicilio fiscal de la entidad pagadora, Navarra: la inexistencia de precepto expreso de reconocimiento de la competencia en favor de una determinada Administración mediante la utilización de uno de los dos criterios utilizados al efecto, territorio o domicilio fiscal permitió sostener la competencia, residual en favor de la Administración del estado.

Con la reciente reforma se armonizan los puntos de conexión y se definen las competencias en un doble sentido:

- Entre Administraciones con competencia plena o bien entre Administraciones, una con competencia plena y otra en la gestión de las autoliquidaciones, con derecho a una parte de la cuota liquidada por Acta de Inspección por la "Administración competente", si bien por vía de transferencia de aquellas Haciendas.
- Armonización que se produce respecto de los impuestos que integran el Título 1º en el caso de la Ley 28/90 y Capítulo 1º tratándose de la Ley 12/81, ya que los segundos, Título, Capítulo, hacen referencia al cupo, metodología y normas generales.

En los referidos Título y Capítulo se definen los puntos de conexión de los distintos tributos siguiendo la sistemática tradicional de los impuestos directos, indirectos, tasas, fiscales y tributos de las Haciendas Locales.

En este punto merece la pena destacar que la última reforma consagra una cláusula genérica de competencia en el Impuesto sobre Sociedades, art. 19 e) de la Ley 28/90 y art. 20 e) de la Ley 27/90 a cuyo tenor, "las Entidades que no realicen las operaciones previstas en los apartados anteriores tributarán a la Hacienda Foral de su domicilio fiscal cuando tengan su domicilio en el respectivo territorio". Se trata de prever si bien limitando la previsión al Impuesto sobre Sociedades, una posible competencia no definida en el articulado. De esta manera se superan situaciones preexistente, como fue la situación creada por Ley 7/81 de 25 de marzo del Canon sobre la producción de energía eléctrica sin ninguna relación con la legislación competencial vigente en aquella fecha.

## **2. Clasificación de las Administraciones tributarias, en función de sus poderes tributarios, en el marco del Convenio Económico de Navarra y Concierto Económico del País Vasco**

Analizamos la posición de las distinguidas administraciones fiscales en el marco competencial descrito, distinguiendo los diversos poderes o facultades de las que cada una de aquellas pueda resultar titular. Previamente, indicaremos que prescindimos deliberadamente del análisis expositivo de las facultades o poderes en materia tributaria de las Administraciones territoriales, en nuestro caso forales, por entender como más tarde se expondrá, que

se trata de una cuestión que no aporta elementos positivos a efectos de nuestro estudio. En efecto, las tantas veces invocada distinción entre poder tributario originario y derivado<sup>1</sup>, no resulta esclarecedora para el análisis que abordamos en este estudio. Tampoco nos sirve el alcance o amplitud de las potestades tributarias de las Haciendas forales<sup>2</sup>, tema ya tratado si se nos permite la autocita y que hoy se cuestiona en los tribunales sin que hasta la fecha exista una sentencia judicial taxativa y pronunciamiento expreso del alcance de la autonomía normativa en materia fiscal por parte de las Haciendas Forales.

Sí que resulta de utilidad de clasificación de la doctrina alemana, que distingue entre “poder legislativo o poder para establecer y regular impuestos”; “poder de administrar y de gestión”, facultad a la que nosotros añadimos la de “inspección”, por el tratamiento expreso que esta facultad encuentra en el Convenio Económico y Concierto Económico, y por último “poder de percibir ingresos”, aspecto este último que la doctrina reduce de la categoría de facultad o poder a la de derecho subjetivo de carácter público<sup>3</sup>.

Esta clasificación aplicada a los niveles competenciales surgidos de la reciente reforma del Convenio y Concierto nos permiten advertir las siguientes posiciones de las Administraciones fiscales:

- a) Administración con competencia normativa y de gestión o inspección, o bien simplemente “Administración competente”, en la terminología de la norma especial tantas veces comentada. Es la que corresponde a la Administración del domicilio fiscal y proporción de operaciones superior al 75% del total o bien a aquella hacienda del domicilio fiscal en la que concurren supuestos de competencia absoluta por razón de la naturaleza de las operaciones. No es el objeto de este trabajo el estudio de estos supuesto, si bien interesa destacar que esta competencia que denominamos “plena” es la que se produce en materia normativa y de inspección.
- b) Administración con derecho, a la percepción de la recaudación, bien por la gestión de las autoliquidaciones o por la vía de la impropia llamada “compensación” figura a la que dedicamos el presente estudio. Esta competencia limitada a los aspectos señalados, da lugar a la recepción de ingresos, en favor de la Hacienda con proporción de operaciones inferior al 75% por dos cauces: En las autoliquidaciones periódicas o en la autoliquidación de los resultados del ejercicio, en el Impuesto sobre Sociedades o bien, y este es el motivo del presente estudio, a través de la figura impropia llamada “compensación” de cuotas entre Administraciones que técnicamente responde al supuesto de remesa o transferencia de cuotas resultantes de liquidación por Actas de inspección, practicadas por Administración con competencia plena, en favor de otras Administraciones titulares de proporción de operaciones.

### 3. Clases de organización de la distribución de poderes financieros, según el modelo resultante

A efectos puramente doctrinales, interesa clasificar las Administraciones descritas en el marco competencial expuesto, en los dos grandes tipos de organización de la distribución de recursos financieros, que la doctrina más cualificativa construye para su estudio: se distinguen los “sistemas de separación” del poder de crear ingresos y los “sistemas de reparto del producto de ingresos comunes”, creados por una sola Administración titular del poder normativo. Trasladando esta clasificación a nuestro esquema se ha dicho que los sis-

1. PALAO TABOADA, Carlos, “La distribución del poder tributario en España”. *Crónica Tributaria*, nº 52, pp. 183 y ss.

2. SERENA PUIG, José M<sup>a</sup>, “La armonización del poder tributario foral en la jurisprudencia”. *Crónica tributaria*, nº 62, pp. 119 y ss.

3. PALAO TABOADA, pp. 184 y ss. de la obra citada.

temas de Concierto/Convenio responden al primer modelo, si bien, añadimos, matizado por la existencia de numerosos puntos de conexión. tratando de resumir el marco competencial surgido de la reciente reforma seguiríamos ciertamente la clasificación expuesta y clasificaríamos los esquemas del Concierto y Convenio como sistemas propios de un sistema de “separación” de las facultades normativas y de gestión, del sistema estatal o general, si bien aquel lo adjetivaríamos de separación, con base en un criterio “territorial”. En efecto, el territorio es un elemento clave para atribuir la competencia en favor de una u otra Administración en el marco del Concierto y Convenio, principio que a su vez tiene numerosas excepciones, pero que evidentemente simplifica y resume la competencia de las Haciendas Forales: Sistema de Separación de Poderes con base en un criterio territorial.

Fácilmente puede concluirse de la idea expuesta la interdependencia que entre las distintas Administraciones Estatales y Forales, se produce para determinados contribuyentes: *Puede afirmarse sin temor a error que la casi totalidad de las sociedades de ámbito nacional pertenecientes al sector financiero y de banca; construcción; seguros y de petróleos, serán contribuyentes de las Haciendas Forales.* Y recíprocamente las entidades de la dimensión expuesta, nacional, con independencia del sector al que pertenezcan, domiciliadas en los Territorios Históricos y en Navarra, serán contribuyentes exclusivos de la Administración del Estado en aquellas provincias. La existencia, en el censo de obligados tributarios de las Delegaciones de la A.E.A.T. de Navarra y País Vasco, de una recaudación superior al cuarto de billón de pesetas, el censo de un centenar de entidades de competencia plena de las que un 40% son de ámbito nacional y próximamente 150.000 sujetos pasivos retenidos por el I.R.P.F., así lo confirman.

## II. EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

El cumplimiento de la obligación tributaria en el marco del Convenio con Navarra y del Concierto con el País Vasco, puede efectuarse en período voluntario o bien mediante liquidación y cobro por Administración competente y posterior compensación entre Administraciones.

Analizamos seguidamente uno y otro supuesto.

### 1. Regla general: Pago o cumplimiento

Cumplimientos en período voluntario. En principio y como regla general el cumplimiento de la obligación tributaria de los sujetos a pasivos que operan en el ámbito competencial del Convenio con Navarra, y Concierto con el País Vasco, se llevará a cabo con aplicación de la normas generales de la Ley General Tributaria, mediante su pago o cumplimiento, sin perjuicio de la aplicación de las restantes formas de extinción de las obligaciones tributarias en la medida que resulten aplicables. Limitando el comentario al modo general o común de extinción, el pago se efectuará por el sujeto pasivo en favor de la administración acreedora en función del punto de conexión aplicable al supuesto de hecho realizado según el tributo de que se trate. El marco competencial descrito puede determinar la existencia de una administración “competente” en la gestión de un determinado tributo según la terminología utilizada en las leyes competenciales y otras varias con poder o facultad para percibir ingresos derivados de la realización y devengo del mismo tributo: Existe una sola administración competente y pueden resultar otras varias con derecho a la percepción de una parte de aquel mismo tributo.

Esta distinción ofrece una cierta especialidad en la fase de gestión por autoliquidaciones y una profunda singularidad en la liquidación en acta de inspección, circunstancia, esta que motiva el presente estudio.

En fase de gestión los ingresos derivados de las autoliquidaciones efectuadas por los sujetos pasivos, deberán hacerse efectivos en favor de cada administración con dere-

cho a la percepción de los ingresos en la proporción resultante. Quiere decirse que el obligado tributario efectuará ingresos en favor de las administraciones tributarias de la "proporción de operaciones" si bien y aquí reside la especialidad, será de aplicación la normativa de la "administración competente", circunstancia destacable en materia de plazos, porcentajes, etc; piénsese en el ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, sustancialmente distinto el del régimen común al previsto den la legislación foral, e incluso será de aplicación igualmente el modelo impreso a utilizar para efectuar las autoliquidaciones e ingresos.

## 2. Compensación de deudas tributarias

### *A. La compensación en la legislación tributaria*

La compensación tributaria como modo de extinción de las deudas tributarias. Este término figura por primera vez en el Convenio y Concierto referido al supuesto de extinción de las deudas resultantes de la liquidación por acta de inspección, si bien en favor de la administración actuaria o competente y de otra u otras con proporción de operaciones y derecho a la "percepción de recaudación". Procede analizar si la compensación del Convenio y Concierto tiene un sentido unívoco y coincidente con la compensación prevista en la Ley General Tributaria.

La estructura que subyace en el art. 68 de la ley general tributaria supone la existencia de una administración acreedora por una deuda tributaria y un sujeto pasivo o bien otras administraciones (E.E.A. instituciones locales) deudoras y acreedoras de aquella. En principio y trasladando la estructura de esta relación tributaria pendiente de extinción, a la figura que resulta del esquema de liquidación previsto en la reforma del Convenio y Concierto, la Administración deudora de otra u otras Administraciones sería aquella que con competencia para la gestión e inspección practicó liquidación única, si bien resultó de la actuación inspectora "proporción de operaciones" en favor de otras Administraciones que en el acto de la liquidación se constituyeron por lo tanto en acreedores públicos resultantes de las Actas de Inspección, practicadas por aquella Administración. De donde en principio surge el crédito y deuda previsto en la ley para que la compensación opere. Se trataría en la estructura legal de la Ley General Tributaria del crédito y deuda "originario o primero" con el que debe operar la extinción con otro posterior para que se produzca el efecto extintivo propio de la compensación, con la posición acreedora y deudora en sentido opuesto.

El art. 65 del R.D. 1684/90 de 20 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, enumera los posibles créditos con los que puede extinguirse la deuda original: crédito a transferir en favor de la Administración deudora o bien con créditos a su favor que existan en las correspondientes Delegaciones.

### *B. La compensación en el Convenio Económico con Navarra y Concierto con el País Vasco*

En la fase de cumplimiento de la obligación tributaria, derivada de liquidación por Acta de inspección, existe una singularidad que la hace única, cuando se trata de obligados tributarios en el marco del Convenio y del Concierto económico y que hace referencia al tributo que se liquida afectado por proporción de operaciones: El ingreso de la totalidad de la deuda tributaria derivado del Acta de inspección se efectuará en la Administración competente, para inspeccionar, a reserva de la transferencia posterior por esta Administración en favor de otras haciendas con derecho a percepción de parte de la liquidación.

La Ley 27/90 del 26 de diciembre da nueva redacción al articulado de la ley 12/81 de 13 de mayo por la que se aprueba el Concierto económico con la Comunidad autónoma del País Vasco en lo relativo al impuesto sobre sociedades y en menor medida al I.V.A. La reforma se produce en la regla de competencia absoluta por el volumen de ventas que de 200 se eleva a 300 millones.

En este punto entiendo que la regulación del Convenio de Navarra por ser norma que armoniza la totalidad de los puntos de conexión, a diferencia de la ley 27/90 que se limita, como ha quedado expuesto a extender el tratamiento del IVA al impuesto sobre sociedades, ha sido más técnica que, la correlativa del Concierto con el País Vasco. Aunque en el art. 29-7 del IVA, no figura la compensación en el supuesto de liquidación única por Acta de Inspección puede entenderse que el mecanismo es análogo al previsto en el art. 22,2º,3ª para el impuesto sobre sociedades.

En conclusión en los impuestos que nos ocupan, Impuesto sobre Sociedades e IVA, existe una liquidación única y una posterior compensación entre administraciones.

Analizaremos con más detalle los dos elementos, objetivo y subjetivo previsto en la Ley General Tributaria para que opere la compensación. Entendemos que el término "compensación" utilizado en el Convenio y en el Concierto no es el previsto en la Ley General Tributaria.

a) Aspecto subjetivo de la compensación. La normativa reguladora prevé la extinción de oficio de deudas tributarias de los sujetos pasivos que sean a la vez acreedores con la Hacienda Pública. En principio la liquidación por Acta de Inspección practicada por Administración "competente" constituye en deudora al resto de las Administraciones titulares de proporciones de operaciones y con derecho a percibir la cuota correspondiente, resultante del Acta de Inspección, pues el sujeto pasivo debe efectuar el pago de toda la deuda tributaria ante una sola Administración.

La posición de deudoras y acreedoras entre Administraciones es la posición resultante de la liquidación por Acta de inspección y el elemento personal previsto<sup>4</sup> para que opere la extinción por compensación, se produce en la liquidación por Acta de Inspección propia del Convenio o Concierto.

b) Aspecto objetivo. En este punto es donde el distinto tratamiento legal de la compensación como modo de extinción de las deudas tributarias y de la liquidación por Acta de Inspección por una sola Administración en favor de otra o varias, se hace más evidente.

El derogado Reglamento General de Recaudación aprobado por Decreto 3154/68 de 14 de noviembre exigía el carácter de crédito *renocido, liquidado y notificado al sujeto pasivo*.

Actualmente el R.D. 1684/90 ha suprimido esta existencia de notificación y firmeza del acto administrativo, de reconocimiento del crédito a oponer ante la deuda que se extingue. Sin embargo, las diferencias de la situación de las Administraciones, resultante del Acta de inspección, son tan acusadas que no puede pensarse que el término "compensación" entre Administraciones, se refiera al modo de extinción de la obligación tributaria.

En efecto el R.D. 1684/90 prevé: la deuda a extinguir debe encontrarse en fase de gestión recaudatoria tanto voluntaria como ejecutiva. Pues bien, el trámite previsto en el párrafo siguiente al precepto tantas veces citado, que crea la impropia llamada compensación, ha previsto una fiscalización por la Administración acreedora con la subsiguiente manifestación de discrepancia o aceptación de la proporción calculada. En definitiva se trata de una propuesta de proporción en favor de otras Administraciones que serán aceptadas de conformidad o bien en caso contrario, darán lugar a un trámite de discrepancia ante la Junta Arbitral, instancia que entiende, entre otros asuntos, de esta materia.

La deuda a oponer será otros créditos que obviamente habrán surgido en sentido inverso por el mismo cauce o bien "transferencias de la Administración del Estado en favor de aquellas Administraciones". Este punto es el más endeble del paralelismo entre la com-

4. MARTINEZ LAFUENTE, ANTONIO, "La compensación tributaria". Revista "Impuestos" año 1989, pp. 336, y ss.

pensación y la figura del Convenio y Concierto. Resulta muy arriesgado pensar la existencia de créditos simultáneos y aceptados de conformidad entre Administraciones para que se produzca la extinción. Mas bien el cauce para extinguir la deuda tributaria resultante de la liquidación, será Resoluciones de la Dirección General de la A.E.A.T., la de 2 de enero de 1992 que abordan esta materia para efectuar remesas entre Delegaciones de la A.E.A.T., quedando pendiente su aplicación a transferencias con las Haciendas Forales.

### *C. Liquidación por acta de inspección*

La lectura y filosofía de los preceptos tantas veces citados, arts. 21.2.3<sup>a</sup> del Impuesto sobre sociedades y el art. 29.7.3 del IVA, del Convenio Económico con Navarra, ley 28/90 y correlativos del Concierto Económico art. 22.2.3 del Impuesto sobre Sociedades y art. 29.7 del IVA de la ley 12(81), dan lugar a la posición del sujeto pasivo regularizado por Acta de inspección y deuda tributaria correspondiente satisfecha en Administración única a reserva de transferir en favor de otros acreedores públicos. Se ha previsto el siguiente esquema competencial de recaudación de las Actas resultantes del procedimiento de Inspección: liquidación por acta de inspección practicada por la Inspección de la Administración "competente", constituyendo al sujeto pasivo en la obligación de efectuar el ingreso de la totalidad de la deuda tributaria en *la Administración actuante*, ejecutándose en los plazos, órganos y en definitiva normativa de su competencia. Interesa insistir en la posición del obligado tributario: deudor de la liquidación por Acta de inspección de cuota que corresponde a dos o más Haciendas.

Sin embargo, la liquidación practicada por la Administración actuante, no solo procedió a regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo mediante Actuación Inspectoral convencional, sino que tuvo que calcular la "proporción de operaciones" que en función de los puntos de conexión del Impuesto sobre Sociedades e I.V.A. pueden corresponder a otras Administraciones.

La proporción de operaciones calculada por el actuario da lugar a las siguientes consecuencias:

1- Tratándose de Acta de inspección con descubrimiento de deuda, constituye a la Administración que efectuó el cobro, en Administración preceptora de unos ingresos que corresponden en parte a otras Administraciones y le constituyen en instructora de oficio de Expediente de devolución.

2- Simultáneamente constituye a las Administraciones titulares, según Acta de inspección de proporción de operaciones, en acreedoras de las correspondientes cuotas, a percibir, mediante compensación en la terminología legal.

3- En el supuesto de Actas sin descubrimiento de deuda de regularización a devolver al sujeto pasivo, se produce el fenómeno descrito en los apartados anteriores, si bien se ha de proceder a la devolución, por parte de cada Administración de las cuotas respectivas.

La liquidación por Acta de Inspección en la que resulta proporción de operaciones en favor de otras administraciones abre un trámite posterior de conformidad o discrepancia sobre la proporción de operaciones calculadas, y de los conceptos a los que se aplica por parte de las Administraciones interesadas en el procedimiento inspector como acreedoras o deudoras de la liquidación.

La discrepancia, de existir, se sustancia ante la Junta Arbitral que entenderá de este entre otros asuntos.

### *D. Liquidación según domicilio fiscal del sujeto pasivo*

Se trata del aspecto más conflictivo del articulado debido a las siguientes hipótesis que pueden resultar del esquema legal descrito:



a) *Sociedad, con domicilio fiscal en el País Vasco y Navarra*, regularizada por visita y Acta de inspección, y proporción de operaciones con la Hacienda de domicilio fiscal, (dos Administraciones acreedoras),

Esta situación no plantea especial problemática, interpretando la legislación mercantil, art. 32 y siguientes del Código de Comercio que imponen la obligación de llevanza de contabilidad por parte del empresario individual y social, así como la prohibición a la salida de documentos de la sede social; igualmente, preceptos del R.I.S.S. art. 21 y siguientes y Ley 61/78 art. 8. La Ley competencial especial, permite a la Administración acreedora pero no competente en normativa e inspección, la fiscalización del cálculo de la proporción calculada. En definitiva el trámite pasa por actuación *inspectora única* y actuación de colaboración en materia de toma de información y documentación del hecho, a efectos de manifestar si procede, las discrepancias con proporción calculada.

b) Entidad regularizada por acta de inspección, con domicilio fiscal en provincia del régimen común.

Se trata del supuesto de más difícil solución, y presenta el problema de que la Administración acreedora de la proporción de operaciones que no sea la del domicilio fiscal, no tiene acceso a la contabilidad de la Entidad ya que existe limitación legal a la salida de documentos del Establecimiento o domicilio fiscal del empresario. Los arts. 32 y 33.1 del Código de Comercio solo lo prevén por autorización judicial.

La solución pasa por actuación de la Inspección competente del domicilio fiscal y traslado de actuaciones a la Inspección Estatal o Foral del territorio para proceder como en el caso anterior. O bien habilitación de firma o de competencia Inspectora a la Inspección de Finanzas del Estado del territorio del ámbito del Convenio y Concierto de Navarra y País Vasco de Navarra para efectuar comprobación y obtener posterior aceptación o discrepancia, de la inspección del órgano actuante de la Administración Foral, acreedora, que si bien ostenta esta posición y el derecho a la percepción de ingresos, le resulta vedado por razón de su competencia territorial, a efectuar actuaciones fuera de su provincia.

Objeto de la devolución.- La liquidación practicada por la Administración competente por razón de la proporción de operaciones se practicará...”con arreglo a la normativa propia de la Administración actuante”... Esta situación dará lugar a una liquidación y posterior remesa en favor de otras administraciones receptoras de su cuota que podrá no haberse efectuado, y de hecho así se va a producir en la realidad, con aplicación del régimen sancionador propio de la Administración titular del derecho a la percepción, con liquidación de intereses de demora que no se corresponda al vigente en la otra Administración, e incluso con otros componentes de la deuda tributaria, recargos que si bien pueden estar vigentes en la normativa propia de la Administración acreedora, no lo serán en la que practica la liquidación, sin que por ello la liquidación practicada por la Inspección de la Administración competente esté afectada de vicio o merezca reparo alguno.

La situación, a primera vista paradójica, no deja de ser conforme con la situación creada por la reforma a la que nos venimos refiriendo, e inatacable desde el punto de vista de un posterior y posible reparo o control a la legalidad aplicada a la parte de cuota “transferida por remesa” por otra Administración: el art. que encabeza la Sección dedicada al Impuesto sobre Sociedades, art. 16, ley 28/90 del Convenio Económico y art. 17, Ley 12/81, redacción dada por Ley 27/90 clasifican a las sociedades como sujetas a la normativa “Foral Navarra” o bien al Impuesto sobre Sociedades de normativa autónoma, con el carácter de tributo concertado, en el ámbito del Concierto Económico.

El precepto debe interpretarse en el sentido de la aplicación de una determinada normativa, común o foral, según los casos a un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, comprendiendo tal aplicación la reguladora de los elementos que según el art. 58 de la Ley General Tributaria, integran la deuda tributaria, incluso en el supuesto de que parte de esa deuda tributaria corresponda a otra Administración, cuya normativa contempla tratamiento

diferente en materia de sanción, liquidación de intereses de demora, plazo de ingreso de las deudas liquidadas por Acta de Inspección.

Incluso de incidencia posterior de la deuda tributaria, es decir, su “administración” afectada por posibles acuerdos de fraccionamiento de pago, corresponderán a la Administración competente, debiendo pasar las restantes Haciendas acreedoras de parte de la deuda tributaria, pero sin competencia normativa por las condiciones adoptadas por la Administración, “titular” en esta primera fase del crédito tributario.

Igual consideración cabe hacer en supuestos de condonación de sanciones o reclamaciones en vía económico-administrativa que deberán ventilarse en una sola jurisdicción, a reserva de la ejecución posterior de los acuerdos adoptados por los tribunales u órganos en vía administrativa.

Esta unificación de jurisdicciones en supuestos de reclamación en vía económico-administrativa puede considerarse un avance respecto a la situación anterior: piénsese en pluralidad de impugnaciones de distintas jurisdicciones económico administrativas respecto de liquidaciones de un mismo hecho imponible. La posibilidad de pronunciamientos jurisdiccionales respecto de una misma liquidación era una posibilidad real y por supuesto poco deseable.

### **III. APLICACION DEL REAL DECRETO 1.163/90 DE 21 DE SEPTIEMBRE DE DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS, DISPOSICION ADICIONAL 1<sup>a</sup>**

El procedimiento previsto en el R.D. es el adecuado para resolver la situación planteada al sujeto pasivo que efectúa el pago de sus tributos por error ante una determinada Administración que nunca alegó su condición de sujeto activo de la relación jurídico tributaria ni reclamó como propio el crédito tributario.

El carácter de pago no liberatorio al efectuado por un sujeto pasivo que lo realizó desviado de su acreedor legítimo, se resuelve a través del mecanismo de la devolución de ingresos indebidos, incluso en el ámbito del Convenio y Concierto Económicos a pesar de la cláusula de estilo de excepción a su aplicación prevista en la Disposición adicional primera del citado R.D. 1.163/90.

### **IV. RESOLUCION DE 1.992 DE 2 DE ENERO DE LA DIRECCION GENERAL DE LA A.E.A.T., POR LA QUE SE DICTAN INSTRUCCIONES SOBRE PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCION DE INGRESOS**

Pretende según expresa su exposición de motivos, normalizar los procesos que se producen en la gestión de las devoluciones y separar las fases del renocimiento del deudor y el pago de la devolución. Analizamos a continuación el órgano competente para la práctica de la liquidación, la tramitación del expediente y su documentación.

a) Órgano competente. Existe identidad en la competencia definida en el Convenio o Concierto para la inspección, y liquidación, de la que resulta otra Administración acreedora, y la competencia prevista en la instrucción 3<sup>a</sup> l.l. de la Resolución 1/92 para el inicio de oficio del expediente de devolución de oficio. En efecto, el precepto citado dispone que corresponde la instrucción del expediente al “órgano liquidador competente cuando el ingreso indebido... haya sido producido por acto administrativo que constituyó al interesado o contribuyente en la orden de ingresar la correspondiente deuda”. Se observa que existe identidad de supuesto de hecho en el resultado producido por la liquidación prevista en el Convenio o Concierto con la situación prevista en la Resolución.

b) A partir de este momento procede la aplicación del expediente, documentación, informe de Inspector y pago o transferencia sin especialidades que destacar de la devolución.

## V. INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LA MATERIA

La Ley 10/85 de 26 de abril de modificación parcial de la L.G.T., tipificó sin sanción, que se extiende, entre otros supuesto, al hecho de incumplir el deber de ingreso d una deuda tributaria correspondiente al régimen de cifra relativa de negocios por haberlo efectuado en otras "oficinas tributarias". Con este término el legislador se está refiriendo al hecho de no atender el deber de ingreso en Administración con proporción de operaciones y en consecuencia con derecho a la gestión en fase de autoliquidaciones del I.V.A. o Impuesto sobre sociedades. La entidad que incidiendo en régimen de "proporción de operaciones" no efectúa el ingreso correspondiente a una Administración por haberlo efectuado en otra, comete infracción tributaria, si bien sin sanción.

En este punto conviene indicar que antes de la ley 27/90 del Concierto Económico, el precepto quedó sin aplicación por la Disposición Adicional 6 de la ley 10/85 y art. 23 del Concierto Económico que mantuvieron el régimen general sancionador: la conducta era acreedora de la imposición de sanciones. Actualmente ha desaparecido aquella sanción si bien subsisten una serie de cuestiones que únicamente quedan enumeradas a reserva de pronunciamiento expreso a reserva de desarrollo legal para tratamiento de las mismas. La posibilidad de liquidar intereses de demora a la entidad infractora; el tratamiento al supuesto de reiteración en el incumplimiento de la orden de ingreso; la aplicación del régimen expuesto en el supuesto de incumplimiento ante la Administración competente.

## VI. OTRAS LIQUIDACIONES POR ACTAS DE INSPECCION EN EL AMBITO DEL CONVENIO ECONOMICO CON NAVARRA Y CONCIERTO CON LA COMUNIDAD AUTONOMA DEL PAIS VASCO

### 1. Conceptos tributarios, retenciones del trabajo y capital mobiliario

El esquema competencial expuesto es de apliación únicamente a los conceptos afectados por proporción de operaciones, es decir, el I.V.A. y el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo existe autonomía sin que pueda hablarse de Administración competente y liquidación por compensación en los términos expuestos en los impuestos que integran el ordenamiento tributario y respecto a los que igualmente existen puntos de conexión y competencia por una determinada Administración. Así ocurre con las retenciones de trabajo personal, profesionales, retenciones del capital mobiliario, y por supuesto, restos de tributos que integran el ordenamiento jurídico tributario. En estos supuestos tendrá lugar la gestión tributaria, sin especialidades y se practicará liquidación por Acta de Inspección con aplicación de las normas generales de la resolución de la D.G.I.F.T. reguladora de la Inspección de los Tributos.

### 2. Modelo de acta de inspección: resolución D.G.I.F. y T., de 27 de mayo de 1986, anexo 5º apartado 12

El Anexo V apartado 12 dice: "la Inspección incoará un acta por cada período impositivo a que se extienda la comprobación respecto de los Impuestos sobre la Renta o el Patrimonio de las Personas físicas y sobre Sociedades. En cuanto a los demás tributos y respecto de las obligaciones que incumben a los retenedores, la Inspección podrá extender una única acta por cada concepto impositivo, pero refiriéndose a todo el período objeto de comprobación".

En conclusión, tratándose de regularización por acta de inspección de los conceptos tributarios "retenciones", del trabajo, del capital mobiliario, y dándose incluso el supuesto de sociedad de tributación compartida en el Impuesto sobre sociedades, la liquidación se practica separada e independientemente por cada Administración, sin especialidad alguna.