

# Consejo para la Defensa del Contribuyente

## MEMORIA 2000



MINISTERIO  
DE HACIENDA

SECRETARÍA DE ESTADO  
DE HACIENDA





---

**C**ONSEJO PARA LA

---

**D**EFENSA DEL

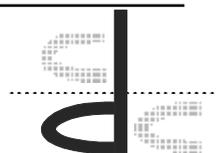
---

**C**ONTRIBUYENTE

---

MEMORIA 2000

---



N.I.P.O.:101-03-014-5

Elaboración: Consejo para la Defensa del Contribuyente  
Secretaría de Estado de Hacienda

Impresión: Sección de Reprografía y Distribución  
Oficialía Mayor del Ministerio de Hacienda

Edición y Distribución: Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones y  
Documentación del Ministerio de Hacienda  
Plaza del Campillo del Mundo Nuevo, 3  
28005 MADRID

# ÍNDICE

## INTRODUCCIÓN

I.	NORMAS REGULADORAS.....	9
II.	ORGANIZACIÓN Y PROCEDIMIENTOS. LA ACTIVIDAD DEL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE DURANTE EL AÑO 2000.....	17
1.	Antecedentes .....	17
2.	Constitución y composición del Consejo.....	17
3.	Organización del Consejo .....	19
A)	Pleno .....	19
B)	Comisión permanente .....	25
C)	Sesiones de trabajo.....	29
D)	Comisiones de trabajo.....	29
E)	Presidente.....	29
F)	Secretario.....	30
4.	Régimen legal .....	30
A)	Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997 .....	32
B)	Instrucción de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997 .....	34
C)	Normas de organización y funcionamiento .....	35
D)	Instrucción de 11 de diciembre de 1998 del Director del Servicio de Auditoría Interna.....	35
5.	Funciones del Consejo.....	37
A)	Función consultora .....	37
B)	Resolución de casos concretos con motivo de quejas, reclamaciones y sugerencias.....	38
III.	CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. MIEMBROS DEL PLENO. MIEMBROS DE LA COMISIÓN PERMANENTE.....	39
IV.	ORGANIZACIÓN Y ESTRUCTURA DE LA UNIDAD OPERATIVA .....	49
1.	Normativa reguladora.....	49
2.	Estructura.....	50
3.	Relación de puestos de trabajo.....	52
4.	Medios materiales .....	53

V.	PERSONAL DE LA UNIDAD OPERATIVA.....	57
VI.	TRAMITACIÓN Y GESTIÓN DE EXPEDIENTES -ESTADÍSTICA-.....	63
VII.	PROPUESTAS APROBADAS	
	1. Índice.....	121
	2. Numérico.....	125
	3. Por materias.....	270
VIII.	LA REVOCACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS.....	277
IX.	LABORES DESARROLLADAS POR LA COMISIÓN DEL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ENCARGADA DE MANTENER RELACIONES CON ORGANIZACIONES REPRESENTATIVAS DE LA ASESORÍA FISCAL.....	287
X.	INFORME DE LA SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA SOBRE LAS PROPUESTAS EFECTUADAS Y LAS MEDIDAS ADOPTADAS.....	293

# Introducción

Cuando se redacta esta Memoria y se somete a la aprobación del Pleno han transcurrido ya cuatro años desde la creación y puesta en funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente. A la vista de la labor realizada, se nos permitirá decir que consideramos cumplida la labor que nos encomendó la Secretaría de Estado de Hacienda en la primera etapa de la vida de este órgano consultivo. Se han tramitado los numerosos expedientes conforme a la normativa que regula sus procedimientos. En consecuencia, se ha aclarado o explicado a los contribuyentes las actuaciones de la administración tributaria; cuando así ha procedido, se ha propuesto la corrección, revisión o revocación de los actos administrativos o de los criterios de aplicación e interpretación de las disposiciones en vigor; y, por último, se ha seguido prestando especial atención a la formulación de propuestas de modificaciones normativas a partir de la enseñanza derivada de los escritos de los ciudadanos y de la acción de la Administración, cuya importancia motiva su publicación en las memorias anuales.

La complejidad actual del sistema tributario, a pesar del fruto de los múltiples esfuerzos llevados a cabo para su perfeccionamiento, la ingente labor administrativa que se realiza anualmente para su eficaz aplicación, digna de admiración, el esfuerzo que exige el conocimiento de una abundante y diversa jurisprudencia, cada día de mayor interés, pueden desanimar a quienes deben desarrollar una tarea que exige una mirada crítica de las normas y de las actuaciones administrativas y judiciales que siempre encuentra resistencias. Pero el Consejo nunca se ha dejado vencer por esas dificultades. Al contrario; los obstáculos, como retos que pueden vencerse con el trabajo diario, han espoleado su labor. Me corresponde como Presidente dejar constancia de ello y del agradecimiento debido a todos y cada uno de los miembros del Pleno, de la Comisión Permanente y de la Unidad Operativa por la labor realizada y por el ánimo y buen sentido con que la han llevado a cabo.

Por supuesto, no se trata de un elogio complaciente. Si ha sido así, y al margen de conductas personales que verdaderamente merecen ese reconocimiento, ello se ha debido, sin duda, al significado y trascendencia de las funciones encomendadas al Consejo para la Defensa del Contribuyente. No somos súbditos, somos ciudadanos; y no estamos

sometidos a un poder opresor, sino que debemos sentirnos partícipes de un Estado de Derecho, democrático y social, miembro de la Unión Europea. Por tanto debemos pagar tributos porque los gastos de ese Estado, como siempre se ha dicho, están ahí y hay que financiarlos. Pero es igualmente importante que esos tributos respondan a los principios constitucionales de justicia material y formal y que los procedimientos para su aplicación respondan a las exigencias generales de la Ley 30/1992 y, en particular, de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de manera que todos tengamos el convencimiento de la corrección de las normas y de la conducta de Hacienda. Mucho se ha avanzado en una y otra dirección; justo es reconocerlo. Pero es evidente que quedan cosas que hacer y que el propio Ministerio de Hacienda, dinámico y buen conocedor de la realidad de las cosas, así lo reconoce. El Consejo tiene que aportarle esa leal mirada crítica porque al defender a los contribuyentes fortalece al edificio que sustenta a ese Estado y a la voluntad política de todos los que queremos convivir pacíficamente en el mismo.

En nombre propio y en nombre de los miembros del Pleno, la Comisión, la Unidad Operativa y las citadas Secretarías, quede constancia de nuestro agradecimiento al Ministerio de Hacienda, a la Secretaría de Estado de Hacienda y a los órganos y servicios dependientes de ésta por la comprensión del trabajo del Consejo y por la confianza y ayuda que en todo momento le han prestado.

Javier Lasarte  
Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente

---

# I. NORMAS REGULADORAS

---



## **I. NORMAS REGULADORAS**

- Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda (BOE de 21 de diciembre).
- Resolución de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de quejas, reclamaciones y sugerencias a que se refiere la disposición única del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda (BOE de 28 de febrero).
- Instrucción de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, sobre establecimiento y funcionamiento de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente, creado por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre (BOE de 28 de febrero).
- Instrucción de 11 de diciembre de 1998 del Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria Coordinador de la Unidad Operativa- sobre organización y normas de funcionamiento interno de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente y de los demás órganos y servicios que intervienen en el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias.
- Igualmente hay que mencionar el Real Decreto 1330/2000, de 7 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda (BOE de 8 de julio)

## **REAL DECRETO 2458/1996, DE 2 DE DICIEMBRE (BOE DE 21 DE DICIEMBRE), POR EL QUE SE CREA EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

### **Artículo 1. Creación**

---

Se crea en la Secretaría de Estado de Hacienda y adscrito al Secretario de Estado, el Consejo para la Defensa del Contribuyente, para la mejor defensa de los derechos y garantías del ciudadano en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado.

Este órgano tendrá naturaleza asesora, sin perjuicio de las competencias atribuidas a su unidad operativa adscrita.

### **Artículo 2. Funciones del Consejo**

---

El Consejo para la Defensa del Contribuyente desarrollará las siguientes funciones:

- a) Recibir, a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, las quejas, reclamaciones y sugerencias de los ciudadanos, relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que se observe en el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como de los demás órganos y unidades administrativas que conforman la Secretaría de Estado de Hacienda.
- b) Recabar y contrastar la información necesaria acerca de las quejas o reclamaciones interpuestas, al efecto de verificar y constatar su real trascendencia y posteriormente realizar las correspondientes sugerencias para la adopción de las medidas que fueren pertinentes.
- c) Recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público,

simplificar trámites administrativos o estudiar la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios así como, con carácter general, para cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración tributaria y para la consecución de los fines asignados a la misma.

- d) Asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en los artículos 29 y 77 de la Constitución en el ámbito tributario.
- e) Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, ya se refiera al ámbito de la regulación de los tributos, ya al de su aplicación.
- f) Elaborar una memoria anual en la que quede reflejado el resumen de sus actuaciones a lo largo del ejercicio y se sugieran aquellas medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para evitar la reiteración fundada de quejas o reclamaciones por parte de los contribuyentes. La memoria anual será sometida al conocimiento del Gobierno por el Secretario de Estado de Hacienda a través del Ministro de Economía y Hacienda, tras cuyo trámite adquirirá el carácter de pública. Dicha memoria será también remitida al Secretario de Estado para la Administración Pública, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 23 del Real Decreto 208/1996.
- g) Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda en la resolución de aquellas quejas, reclamaciones y sugerencias formuladas por los ciudadanos cuando aquél así lo solicitase.
- h) Proponer al Secretario de Estado de Hacienda, a través del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aquellas modificaciones normativas o procedimentales que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los ciudadanos.

Todas las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a la Secretaría de Estado de Hacienda serán remitidas al Consejo para la Defensa del Contribuyente, para su conocimiento y efectos oportunos.

#### **Artículo 4. Composición**

---

1. El Consejo para la Defensa del Contribuyente estará formado por 16 vocales, nombrados por el Ministro de Economía y Hacienda mediante la correspondiente Orden ministerial, de la siguiente forma:
  - a) Formarán parte del Consejo ocho vocales, representantes de los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y de la sociedad en general.
  - b) Asimismo, serán vocales cuatro representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con la siguiente distribución:
    - 1.º Tres representantes de los Departamentos y Servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria propuestos por el Secretario de Estado de Hacienda, oído el Director general de la misma, de entre los que uno ejercerá las funciones de Secretario.
    - 2.º El Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
  - c) Un representante de los siguientes centros directivos, propuestos por el Secretario de Estado de Hacienda, oídos los Directores de los respectivos centros:
    - 1.º Dirección General de Tributos.
    - 2.º Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.
    - 3.º Dirección General del Catastro.
  - d) Un representante de los Tribunales Económico-Administrativos, propuesto por el Secretario de Estado de Hacienda, oído el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central.
    - 4.º Dentro del Consejo para la Defensa del Contribuyente existirá una Comisión Permanente presidida por el Presidente del citado Consejo y formada por tres miembros designados por el mismo, de entre los vocales que tengan la condición de funcionarios públicos en activo y por el Secretario del Consejo para la Defensa del Contribuyente, que asimismo, ejercerá las funciones de Secretario de dicha Comisión Permanente. Serán

competencias y funciones de esta Comisión las que determine el Consejo conforme a sus propias normas de funcionamiento.

## **Artículo 6. Unidad Operativa**

---

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con su propia normativa, adscribirá una unidad operativa que, coordinada por el Director General del Servicio de Auditoría Interna, prestará apoyo técnico al Consejo en el desempeño de las funciones que tiene encomendadas.
2. De acuerdo con la normativa propia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se determinará la estructura de esta unidad así como su composición, que será la que determine su relación de puestos de trabajo.
3. Serán funciones de esta unidad operativa las siguientes:
  - a) Las de comunicación por orden del Presidente del Consejo con los órganos y unidades de la Secretaría de Estado de Hacienda y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la tramitación de los asuntos de la competencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente así como el soporte administrativo y técnico de dicha tramitación.

La elaboración de los informes y estudios, particulares o generales, y proyectos que le encomiende el Presidente del Consejo.



---

## II. ORGANIZACIÓN Y PROCEDIMIENTOS. LA ACTIVIDAD DEL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE DURANTE EL AÑO 2000

---



## **II. ORGANIZACIÓN Y PROCEDIMIENTOS. LA ACTIVIDAD DEL CONSEJO DURANTE EL AÑO 2000**

### **1. ANTECEDENTES**

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ve la luz formalmente el 21 de diciembre de 1996, fecha en que se publica en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre. No obstante, la génesis del Consejo se viene fraguando desde más de seis meses antes, cuando comienzan a elaborarse los primeros borradores, pergeñando lo que sería su regulación actual.

Inicialmente se concibe encomendar esa labor a un órgano unipersonal, al modo de otras figuras que se han ido creando en los últimos tiempos para la conveniente protección de los consumidores y usuarios y a partir de la configuración constitucional del Defensor del Pueblo. Ahora bien, es precisamente la mejor protección de los ciudadanos la que aconseja eludir la creación de una figura unipersonal, integrada en la estructura orgánica de la Administración Tributaria, sustituyéndola por un órgano colegiado y de participación plural y compleja. La decisión última pertenece, por supuesto, al ámbito de la política legislativa.

El Consejo es un órgano colegiado adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y sus funciones, que luego se desarrollan, son tanto consultivas (artículo 2.h del Real Decreto 2458/96) como de asesoramiento en la resolución de las quejas y sugerencias (artículo 2.a, entre otros, de dicha norma).

### **2. CONSTITUCIÓN Y COMPOSICIÓN DEL CONSEJO**

El Consejo para la Defensa del Contribuyente se crea, como se ha dicho antes, por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre. Posteriormente la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 16 de enero de 1997 (BOE del 18 de enero) fija la composición del mismo mediante la designación de los 16 Vocales que, de acuerdo con el artículo 4 del citado Real Decreto, conforman el Pleno, estableciéndose dos grupos distintos en función de su distinta procedencia:

Grupo primero, formado por personas de reconocido prestigio, en representación de los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y con el de la sociedad en general.

Grupo segundo, formado por funcionarios públicos, en representación de los Centros Directivos dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda. Junto a ellos, pertenece al Pleno el Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por disposición expresa del Real Decreto.

La intención del Consejo en este su cuarto año de vida ha sido ir ganando en eficacia en sus tareas de defensa de los contribuyentes, con capacidad para el análisis y propuesta de resolución de expedientes administrativos. En particular, en este punto el Consejo ha propuesto la revocación o revisión de numerosos actos administrativos que no consideraba ajustados a Derecho, siguiendo una línea ya iniciada en años anteriores. Aunque el resultado de estas propuestas no siempre es satisfactorio para el contribuyente (puesto que el Consejo es órgano consultivo y sus propuestas no son vinculantes) lo cierto es que la Dirección General de la AEAT se muestra receptiva a esta tarea, que es una función más del Consejo e incluso ha puesto a su disposición a su Secretario General Adjunto (D. Joaquín del Pozo) para coordinar todos los expedientes que lleguen del Consejo proponiendo dicha revocación o revisión.

Por otra parte, el Consejo sigue siendo un órgano con una representación técnica muy cualificada, en el que conviven sin embargo sensibilidades y puntos de vista muy distintos, que indudablemente enriquecen sus deliberaciones. Su composición mixta permite efectivamente que los representantes de la Administración conozcan de cerca las inquietudes de los contribuyentes pero también los representantes de sectores sociales y profesionales ajenos a la Administración pueden conocer los problemas a los que se enfrentan los órganos gestores de la Administración Tributaria. .

Una vez nombrados los Vocales del Consejo por la citada Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 16 de enero de 1997, la constitución efectiva de este Órgano tuvo lugar el 20 de enero de 1997, designándose en dicha sesión, y conforme disponen los artículos 4 y 5 del Real Decreto, tanto a los órganos unipersonales del Consejo, es decir el Presidente y el Secretario, como los órganos reglamentariamente establecidos de carácter colegiado, es decir la Comisión Permanente. Durante el año 2000 no ha habido cambios en los órganos unipersonales del Consejo; continuando en el ejercicio del cargo de Presidente D. Javier Lasarte Álvarez y como Secretaria D<sup>a</sup> Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado.

En cuanto a los Srs Vocales, y a causa de su salida de la Administración Tributaria cesó como Vocal D. Heribert Padrol Munté, siendo sustituido por D. Gerardo Pérez Rodilla.

Por su parte, otros Vocales aunque no han sido formalmente sustituidos han dejado de acudir al Pleno por sus cambios de destino, siendo éste el caso de D. Francisco Torres Cobo, D. Agustín Flores y D. Enrique Giménez-Reyna. Esto ha afectado también al funcionamiento de la Comisión Permanente, que se ha visto reducida a partir del cambio de destino de D. Francisco Torres Cobo a cuatro miembros: el Presidente, la Secretaria, D. Andrés Sánchez-Pedroche y D. Gabriel Casado.

### **3. ORGANIZACIÓN DEL CONSEJO**

El Consejo se organiza en torno a los siguientes órganos:

#### **A) Pleno**

El Pleno está integrado por la totalidad de los miembros del Consejo, bajo la dirección del Presidente y asistido por el Secretario del Consejo (artículo 9 de las Normas de Organización y Funcionamiento). Entre las funciones del Pleno están:

- Establecer las líneas generales de actuación del Consejo.
- Recibir las quejas y sugerencias relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria que no hayan sido resueltas por los servicios responsables en la forma establecida en la Resolución que establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias.
- Elaborar informes o propuestas por propia iniciativa en relación con la función genérica de la defensa del contribuyente.
- Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda en la resolución de las quejas y sugerencias formuladas cuando aquél así lo solicitara.
- Proponer al Secretario de Estado de Hacienda a través del Presidente del Consejo, las modificaciones normativas que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los contribuyentes.

Mención especial merece la aprobación anual de la Memoria a que se refiere el artículo 2.f) del Real Decreto 2458/1996, para su elevación al Secretario de Estado de Hacienda.

Como se ha señalado anteriormente, el Pleno se reunió por primera vez el 20 de enero de 1997 en su sesión constituyente, en presencia del Secretario de Estado de Hacienda.

En sus comienzos, el Pleno se reunió en la Sala de Juntas de la Secretaría de Estado de Hacienda, en la calle Alberto Alcocer nº 2 de Madrid. Posteriormente, se ha reunido en otras sedes administrativas, con el fin de acercarse a los distintos Centros Directivos unas veces y por problemas de ubicación en otras. Durante el año 2000 el Pleno se ha venido reuniendo en la Sala de Juntas de la Subdirección General de Verificación y Control del Departamento de Gestión Tributaria de dicha Agencia, habiéndose celebrado 11 sesiones con arreglo al calendario que consta a continuación.

Todas las sesiones han respondido a un esquema de trabajo uniforme, en la que el Presidente ha informado al Pleno de las actuaciones llevadas a cabo, en particular por la Comisión Permanente, y se ha informado de los expedientes que eleva al Pleno dicha Comisión o sobre los cuales se informa al mismo, aprobándose además la Memoria de 1999 después de haber tratado de la misma en diversas sesiones; también se han presentado en el Pleno los proyectos o borradores de normas remitida al Consejo para su conocimiento y posible información sobre su contenido. El trabajo fundamental del Pleno a lo largo de todo el año ha consistido en el análisis y aprobación en su caso, de las propuestas elevadas al Sr. Secretario de Estado de Hacienda. Por ello, en la relación de sesiones que consta a continuación se hace expresa referencia a las propuestas aprobadas en cada una de las mismas. De todas estas Sesiones se levantaron las correspondientes Actas en que constan los asuntos tratados y las decisiones adoptadas

#### ***Sesión 1/00: 10 de febrero de 2000***

#### ***Sesión 2/00: 2 de marzo de 2000***

En esta sesión se aprobaron las siguientes propuestas:

##### Propuesta 1/00

Legitimación de los Directores Generales o Directores de Departamento en el recurso económico-administrativo de alzada

Propuesta 2/00

Aportación a planes de pensiones de cónyuges no preceptores de rendimientos del trabajo o de actividades económicas

Propuesta 3/00

Criterios jurídicos a seguir en la revocación de actos tributarios

Propuesta 4/00

Regulación de las competencias de los órganos de gestión en el procedimiento de comprobación abreviada.

Propuesta 5/00

Conveniencia de modificar el sistema de determinación de la base sobre la que se calcula el tipo de retención que corresponde aplicar a los rendimientos íntegros del trabajo personal.

Propuesta 6/00

Imputación temporal de las ayudas y subvenciones públicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Propuesta 7/00

Introducción en los modelos de declaración censal de una casilla específica para que consten las fechas de modificación de datos.

**Sesión 3/00: 12 de abril de 2000**

Se aprobaron las siguientes propuestas:

Propuesta 8/00

Lugar de presentación y realización de ingresos tributarios

Propuesta 9/00

Obligación de las entidades colaboradoras de sellar las declaraciones tributarias negativas o declaraciones informativas

**Sesión 4/00: 25 de mayo de 2000**

Se aprobaron las siguientes propuestas:

Propuesta 10/00

Requisitos de la fianza personal y solidaria prevista en el artículo 75, 6, c) del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

Propuesta 11/00

Posibilidad de ingreso de la declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido (Modelo 309) en las entidades colaboradoras de recaudación.

Propuesta 12/00

Posibilidad de que las sociedades de profesionales puedan acogerse a la reserva para inversiones en Canarias

Propuesta 13/00

Motivación de cambios de criterio de la Administración Tributaria

**Sesión 5/00: 15 de junio de 2000**

Se aprobaron las siguientes propuestas:

Propuesta 14/00

Plazo de inicio del procedimiento sancionador

Propuesta 15/00

Procedimiento a seguir cuando se solicita la extensión de efectos de una sentencia favorable al contribuyente

**Sesión 6/00: 26 de julio de 2000**

En esta sesión se aprobaron las siguientes propuestas:

Propuesta 16/00

Procedimiento de rectificación de retenciones

Propuesta 17/00

Sobre la suspensión del acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas entre residentes

Propuesta 18/00

Planteamiento en vía económico-administrativa de las controversias relacionadas con el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios profesionales

Propuesta 19/00

Modificación de las condiciones establecidas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que exoneren a los contribuyentes de la obligación de declarar

Propuesta 20/00

Reserva para inversiones en Canarias: La materialización de la reserva en inversiones de larga duración

**Sesión 7/00: 19 de octubre de 2000**

Se aprobaron las siguientes propuestas:

Propuesta 21/00

Retención material de las devoluciones procedentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

**Sesión 8/00: 7 de noviembre de 2000**

Se aprobaron las siguientes propuestas:

Propuesta 22/00

Valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas obtenidas en divisas que no tienen cambio fijo con el euro

Propuesta 23/00

Devoluciones tributarias en caso de fallecimientos del contribuyente

Propuesta 24/00

Cuantía de los recursos en el ámbito contencioso-administrativo tributario

**Sesión 9/00: 23 de noviembre de 2000**

**Sesión 10/00: 14 de diciembre de 2000**

Se aprobaron las siguientes propuestas:

Propuesta 25/00

Conveniencia de modificar la regulación de la responsabilidad por adquisición de explotaciones o actividades económicas en el ámbito tributario contenida en el artículo 72 de la Ley General Tributaria tras la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000

Propuesta 26/00

Interrupción de la prescripción del derecho de los preceptores de rentas de trabajo a la devolución de ingresos indebidos por el levantamiento de actas a las empresas obligadas a practicar retenciones o realizar ingresos a cuenta

Propuesta 27/00

Conveniencia de formular la adecuada advertencia a los contribuyentes de su deber de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones recibidas de los entes públicos

**Sesión 11/00: 19 de diciembre de 2000**

Se aprobaron las siguientes propuestas:

Propuesta 28/00

Principio de interdicción de reformatio in peius y su aplicación en el ámbito tributario. Especial referencia a la cuestión de los intereses de demora.

#### Propuesta 29/00

Necesidad de que la reducción del objeto de la comprobación inspectora sea autorizada por el Inspector Jefe

#### Propuesta 30/00

Discrepancias entre los datos autoliquidados por el contribuyente y los contenidos en las declaraciones informativas de terceros.

### **B) Comisión Permanente**

Es un órgano reglamentario (artículo 4.4 del Real Decreto). La Comisión Permanente estará integrada por el Presidente del Consejo, por tres miembros designados por el Pleno del Consejo entre los Vocales que tengan la condición de funcionarios públicos en activo y por el Secretario del Consejo.

Entre sus funciones están las siguientes:

- Decidir la tramitación y distribución de las quejas de acuerdo con lo previsto en estas normas.
- Proponer al Presidente el orden del día de las sesiones del Pleno y la fecha de su celebración.
- Preparar la documentación, informes y estudios necesarios para el mejor conocimiento por los miembros del Consejo de los temas que se hayan de tratar en el Pleno.
- Elaborar el proyecto de Memoria anual.
- Recibir información sobre los expedientes que hayan sido resueltos por los servicios responsables y dar cuenta de dicha información al Pleno del Consejo.
- Recibir los expedientes no resueltos por los servicios responsables y someterlos a la deliberación y propuesta de resolución de las Comisiones de Trabajo.
- Elevar las propuestas de resolución elaboradas por las Comisiones de Trabajo al Secretario de Estado de Hacienda o al Pleno del Consejo según proceda.

La Comisión Permanente ha seguido siendo, como durante los años anteriores, un órgano básico para el desarrollo de las funciones del Consejo, en particular el análisis y propuesta de resolución de los expedientes tramitados. Se ha seguido con el método de trabajo acordado

durante 1999, sin que haya disminuido por ello la relevancia de la labor de la Comisión. Por tanto se han venido celebrando semanalmente Sesiones de Trabajo, preparatorias de los temas despachados por la Comisión en las que se reúnen el Presidente, los Vocales de la Comisión con posibilidad de asistir a las mismas (e incluso en algunas ocasiones otros Vocales del Pleno para tratar asuntos que les han sido encomendados), los miembros de la Unidad Operativa Central y Unidades Operativas Regionales 1 y 2 y la Jefe de la Unidad de Apoyo de la Dirección General del Catastro que presentan los expedientes tramitados. En estas Sesiones de Trabajo semanales se estudia la posible resolución de cada uno de los expedientes y la preparación de las propuestas al Secretario de Estado de Hacienda, sometiéndose luego todo ello al conocimiento y aprobación de la Comisión que imparte a su vez las oportunas directrices de actuación a las Sesiones de Trabajo.

Las sesiones de la Comisión han sido las siguientes:

- 12 de enero de 2000
- 27 de enero de 2000
- 10 de febrero de 2000
- 17 de febrero de 2000
- 24 de febrero de 2000
- 9 de marzo de 2000
- 16 de marzo de 2000
- 6 de abril de 2000
- 27 de abril de 2000
- 7 de junio de 2000
- 15 de junio de 2000
- 4 de julio de 2000
- 11 de julio de 2000
- 19 de julio de 2000
- 13 de septiembre de 2000
- 5 de octubre de 2000
- 19 de octubre de 2000

- 7 de noviembre de 2000
- 23 de noviembre de 2000

Ya se han referido anteriormente los cambios habidos en los miembros de la Comisión Permanente durante el año 2000. La relación de los mismos figura en el apartado III de esta Memoria

Además de los miembros de derecho de la Comisión Permanente, la metodología de trabajo ha llevado a la participación en las sesiones de la Comisión Permanente, aparte de las Sesiones de Trabajo previas, de los miembros de la Unidad Operativa. Han venido asistiendo a la Comisión Permanente D. Juan Ignacio López Lubián, D<sup>a</sup> María Drake Escribano y D<sup>a</sup> Victoria Casaleiz Jaquotot en su condición de Jefe de las Unidad Operativa el primero y Jefes de las Unidades Regionales los siguientes. También ha asistido asiduamente D<sup>a</sup> María José Baeza Domenech, de la Unidad Operativa. Ha colaborado con la Comisión Permanente D<sup>a</sup> Montserrat Merino Pastor, Jefe de la Unidad de Apoyo de la Dirección General del Catastro en relación con las quejas/sugerencias sobre materia de su competencia.

Igualmente ha sido frecuente la asistencia a las sesiones de la Comisión Permanente de los demás Vocales del Consejo para la Defensa del Contribuyente, no miembros de la misma, para el despacho y discusión de los diferentes asuntos de que habían conocido.

El lugar habitual de celebración de las sesiones de la Comisión Permanente ha sido el despacho del Presidente del Consejo en la Secretaría de Estado de Hacienda primero y en los nuevos locales del Consejo, en la c/ Huesca de Madrid, posteriormente.

En cuanto a su funcionamiento, desde un primer momento los miembros de la Comisión Permanente advirtieron de la necesidad de recabar la totalidad de los expedientes, tanto los que podríamos calificar como concluidos en conformidad, es decir, aquellos en los que no existía disconformidad expresa por parte de los interesados, como los expedientes calificados como de disconformidad, que agrupan tanto a aquellos en los que el interesado manifiesta su desacuerdo con la contestación dada por los servicios responsables como aquellos en los que tal contestación no es suficiente o no es correcta a juicio de la Comisión. Dicha mecánica de trabajo ha supuesto una labor ímproba para los miembros de la Comisión Permanente y de la Unidad Operativa asistentes a las sesiones de trabajo, por cuanto supone el estudio pormenorizado e individualizado de todas y cada de las quejas y sugerencias, problema agravado por la carencia inicial de medios personales y materiales, que se ha ido atemperando a medida

que discurría el tiempo. Pero la principal ventaja que los miembros de la Comisión Permanente han constatado de esta forma de trabajo es la visión general y amplia de los escritos de los contribuyentes. De esta forma la Comisión Permanente ha apreciado el grado de calidad de las contestaciones de los servicios responsables, rechazando incluso en diversas ocasiones tales contestaciones o solicitando contestaciones complementarias aunque el ciudadano no hubiera mostrado su disconformidad, cuando a juicio de la Comisión Permanente la contestación de los servicios responsables no prestaba la atención debida al tema planteado o no contestaba convenientemente al mismo. También, a través de este procedimiento, como ya hemos apuntado anteriormente, la Comisión Permanente ha podido pulsar el verdadero sentido de las quejas y sugerencias. En este sentido, en la medida que el volumen de expedientes lo permitan, la convicción de los miembros de la Comisión Permanente ha sido la necesidad de mantener esta forma de trabajo.

Consecuencia del criterio mantenido ha sido la necesidad asignar a los Vocales de la Comisión Permanente y del Pleno buena parte de los expedientes de disconformidad, es decir, aquellos en los que existía disconformidad del interesado con la contestación suministrada por los servicios responsables. Ha permitido además conocer otros problemas derivados de expedientes en los que no existía disconformidad, que cuando se ha estimado conveniente se han sometido igualmente al Pleno, dando lugar, en su caso, a diversas propuestas.

Cuando la Comisión no ha estado conforme con las respuestas o planteamientos de los servicios responsables, una vez estudiado detenidamente el expediente, ha hecho saber su parecer sobre el mismo a los responsables de los Centros Directivos, en particular al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, proponiendo las soluciones amparadas por la Comisión (en su caso, la revisión o revocación conforme a Derecho de los actos administrativos) a efectos de que los Directores de Centros Directivos, en el ámbito de sus competencias, procedan como corresponda. En otros casos, como consecuencia de los expedientes tramitados, la Comisión ha decidido la presentación de propuestas al Pleno a efecto de su posible aprobación y elevación al Secretario de Estado de Hacienda sobre posibles modificaciones normativas, criterios de interpretación o aplicación de normas, trámites de los procedimientos y organización de los servicios.

### **C) Sesiones de Trabajo**

Por las razones apuntadas anteriormente, a lo largo del año 2000 como ya ocurrió durante el año anterior se han seguido celebrando sesiones de trabajo que preparan las reuniones de la Comisión Permanente, y que permiten agilizar el funcionamiento del Consejo. Las Sesiones de Trabajo se han celebrado normalmente con el Presidente, los miembros de la Unidad Operativa, la Jefe de la Unidad de Apoyo de la Dirección General del Catastro y, como antes se expuso, con algunos Vocales, miembros o no de la Comisión Permanente, y han servido principalmente para el examen y estudio de las quejas presentadas, examinando las contestaciones de los servicios responsables a efectos de proceder en consecuencia sobre la resolución de los expedientes.

### **D) Comisiones de trabajo**

Se trata de grupos de trabajo para facilitar el ejercicio de sus funciones. Las normas de organización y funcionamiento prevén la posibilidad de acordar la constitución de Comisiones de Trabajo de carácter permanente o temporal para conocer de los asuntos de su competencia. Se han mantenido durante este año las Comisiones de Organizaciones Sindicales, Asesores Fiscales y Organizaciones Empresariales.

### **E) Presidente**

El Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente es D. Javier Lasarte Álvarez. Ha sido nombrado por el Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Pleno del Consejo, de entre sus miembros, por un plazo de cuatro años, mediante Orden de 21 de enero de 1997 (BOE de 25 del mismo mes). En caso de vacante, ausencia, enfermedad u otra causa legal, el Presidente será sustituido por el miembro del órgano colegiado de mayor jerarquía, antigüedad y edad, si bien el Consejo podrá designar a un Vocal para sustituir al Presidente en esa sesión.

El Presidente tiene, entre otras las siguientes funciones:

- Dirigir, promover y coordinar la actuación del Consejo.
- Ostentar la representación del Consejo.
- Convocar y presidir las sesiones del Pleno y de la Comisión Permanente, dictando las directrices generales para el buen orden y gobierno de las mismas, de acuerdo con este último órgano, y moderando el desarrollo de los debates.

- Fijar el orden del día de las sesiones del Pleno y de la Comisión Permanente teniendo en cuenta las propuestas y peticiones formuladas por sus miembros.
- Dirigir, en nombre del Consejo, a la Unidad Operativa.

#### **F) Secretario**

El Secretario del Consejo es nombrado y cesado por el Pleno del Consejo, a propuesta del Presidente, de entre los miembros del Consejo nombrados en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Como antes ha quedado dicho la Secretaria del Consejo ha sido D<sup>a</sup> Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado.

Son funciones del Secretario del Consejo, entre otras, las siguientes:

- Asistir a las sesiones del Pleno y de la Comisión Permanente del Consejo.
- Efectuar la convocatoria de las sesiones por orden de su Presidente, así como las citaciones a los miembros del mismo.
- Recibir los actos de comunicación de los miembros con el Consejo y la Comisión Permanente, así como las notificaciones, peticiones de datos, o cualquiera otra clase de escritos de los que deba tener conocimiento
- Extender las actas de las sesiones del Pleno y de la Comisión Permanente, autorizarlas con su firma y el visto bueno del Presidente y dar curso correspondiente a los acuerdos que se adopten

#### **4. RÉGIMEN LEGAL**

El funcionamiento del Consejo ha sido regulado mediante las normas de desarrollo del Real Decreto 2458/96. En este sentido, señala la disposición final única del Real Decreto citado:

*"De conformidad con el artículo 22.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, corresponde al Consejo la aprobación de sus propias normas de funcionamiento.*

*Las normas sobre la regulación del procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias a las que se refiere el presente Real Decreto serán aprobadas por Resolución del Secretario de Estado de Hacienda a propuesta del Presidente del Consejo, siendo de aplicación supletoria a estos efectos, en las cuestiones*

*no expresamente previstas por el Consejo, las previsiones contenidas en el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano."*

En consecuencia, se desprende de la disposición final citada la necesidad de establecer dos tipos distintos de normas. En primer lugar, y siguiendo el orden expresado en la disposición, y por aplicación del artículo 22.2 de la Ley 30/92, en cuanto que el Consejo es un órgano colegiado de composición no homogénea, es preciso que, como todo órgano colegiado tenga éste unas normas de organización y funcionamiento. Dichas normas, fueron aprobadas, definitivamente por el Pleno en su sesión del 5 de marzo de 1997 (modificadas en algunos aspectos en el ejercicio de 1999, como luego se dirá). En cuanto a su contenido, se hará referencia a él más adelante.

El segundo grupo de normas que disciplinan el funcionamiento del Consejo a que se refiere el párrafo segundo de la disposición final transcrita, lo forman aquellas que tienen por objeto regular el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas y sugerencias que se suscitan ante el Consejo. A diferencia de las anteriores, de índole interno, éstas tiene una vocación externa, ya que regulan el procedimiento al que deben ajustarse tanto los particulares como el propio Consejo para la substanciación de las quejas y sugerencias. A su vez, la referencia a las normas de procedimiento suscita una reflexión, ya que no puede concebirse todas estas normas como disposiciones homogéneas. Existen normas típicamente procedimentales, y que por tanto van dirigidas a un órgano administrativo pero también a los particulares. Pero junto a estas también existen otras normas internas, y que tienen por objeto regular las relaciones entre el Consejo y otros órganos administrativos integrados en la Secretaría de Estado de Hacienda, y que normalmente serán aquellos susceptibles de provocar las quejas y sugerencias que posteriormente presentarán los interesados. Pues bien, a la vista de dicha distinción, pero siempre manteniendo la competencia, el BOE del 28 de febrero de 1997 publica sendas disposiciones del Secretario de Estado de Hacienda. La primera es la Resolución de 14 de febrero, por la que se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas y sugerencias (en adelante la Resolución). La segunda es la Instrucción de 14 de febrero sobre establecimiento y funcionamiento de la Unidad Operativa del Consejo (en adelante la Instrucción).

Aparte de las disposiciones anteriores, normas específicas del Consejo, no se puede desconocer la normativa general y sectorial sobre la presentación de quejas y sugerencias ante los órganos administrativos, preceptos que constituyen el presupuesto de funcionamiento de este órgano, como es el caso de los artículos 106 de la Ley General Tributaria y 24 del Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo, o, con carácter general, el artículo 79.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Curiosamente no se consagra el derecho a presentar quejas y sugerencias sobre el funcionamiento de los servicios públicos en el artículo 35 de la Ley últimamente citada, si bien no por ello surgen dudas sobre su incuestionable admisibilidad, no ya sólo en los estrictos términos del derecho de petición, sino en los términos más amplios del procedimiento administrativo.

Finalmente hay que hacer mención de la Instrucción de la Dirección del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 11 de diciembre de 1998 sobre organización y funcionamiento de la Unidad Operativa.

#### **A) Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de Febrero de 1997**

Como se acaba de decir, por Resolución de 14 de febrero de 1997 (BOE de 28 de febrero), se aprueba, en desarrollo de la disposición final del Real Decreto 2458/96, el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas y sugerencias.

El procedimiento para su tramitación pretende ser sumamente sencillo, si bien se aparta del procedimiento instituido con carácter general por el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, para la Administración del Estado, y en él existe un elemento distinto y que permite singularizarlo, ya que se inserta un órgano creado ad hoc, el Consejo, que no tiene parangón en el régimen general.

Para la mejor comprensión del procedimiento, distinguiremos entre la tramitación de las quejas y de las sugerencias.

##### *1º. Procedimiento para la tramitación de las quejas*

El sistema está diseñado para permitir la presentación de quejas en cualquiera de las oficinas de ámbito central o territorial (disposición primera, letras a y b de la Resolución) donde se ubiquen servicios integrados en la Agencia Estatal de Administración Tributaria o dependientes de cualquiera de los órganos de la Secretaría de Estado de

Hacienda. En todos éstos existirán lo que la Resolución denomina "Unidades receptoras", cuya función es recibir las quejas y sugerencias presentadas por los interesados, registrando aquellas inmediatamente en el Libro de Quejas y Sugerencias y entregando al interesado copia acreditativa de su presentación (disposición novena). Queremos resaltar que las unidades receptoras existirán en todas aquellas oficinas en las que se ubiquen servicios dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda y que nada obsta para que en aquellas oficinas donde existan dos servicios con distinta dependencia orgánica o funcional, la unidad receptora sea única.

Al margen de las unidades receptoras, que no dependen orgánicamente del Consejo, pero sí funcionalmente, a los efectos descritos, los órganos de relación de éstas son las "Unidades de Tramitación". Estas sí son ya unidades integradas orgánica y funcionalmente en la Unidad Operativa prevista en el artículo 6 del Real Decreto 2458/1996. A su vez estas unidades pueden tener un ámbito geográfico de actuación limitado (Unidades Regionales) o nacional (Unidad Central). Las primeras son aquellas que conocerán, normalmente, de las quejas presentadas, a cuyo fin la unidad receptora debe remitir la queja a la Unidad Regional en el plazo máximo de 48 horas, por los medios más adecuados.

Una vez recibida la queja por la unidad de tramitación, normalmente Unidad Regional sin perjuicio de las competencias de la Unidad Central que más adelante se analizarán, ésta deberá, en el plazo máximo de 10 días, recabar la información precisa, para lo cual habrá de ponerse en contacto, en ese plazo, con los servicios responsables. El servicio responsable es aquél cuya actuación ha motivado la queja del contribuyente. Este servicio responsable debe dar satisfacción, a instancia de la Unidad Regional, al interesado. Para ello debe contestar en el plazo de 15 días desde la primera comunicación recibida de la unidad de tramitación, y para garantizar el funcionamiento del sistema, el servicio responsable debe comunicar a la unidad de tramitación la solución adoptada (disposición undécima).

Puede darse el caso, y es lo normal, de que el ciudadano se dé por satisfecho una vez recibida la contestación del servicio responsable, en cuyo caso no parecen necesarias ulteriores actuaciones de los órganos del Consejo en relación con la queja puntual planteada. Ahora bien el conocimiento del Consejo se garantiza por la comunicación a éste, a través de la Unidad Operativa de la totalidad de las quejas planteadas, y es posible que, no obstante haberse satisfecho las expectativas de los interesados, el Consejo, a la vista del contenido o de la reiteración de determinadas quejas, pueda plantearse la necesidad de analizar la causa de aquéllas. Pero puede

también ocurrir, y está especialmente previsto, que aún habiendo recibido el interesado la contestación motivada del servicio responsable, o precisamente por no haberla recibido, el ciudadano reitere su queja, en todo o en parte, en cuyo caso, y sin trámites intermedios, la queja debe sustanciarse directamente ante el propio Consejo, previo análisis de la Comisión Permanente, con arreglo a las funciones anteriormente descritas.

Al margen de aquellos expedientes resueltos y que pueden dar lugar a una actuación del Consejo, éste recibirá normalmente las quejas que, como hemos dicho antes, o bien no han sido debidamente atendidas o contestadas por los servicios responsables, o bien sobre las que el ciudadano manifiesta su desacuerdo. La Resolución no establece plazo para la decisión del Consejo, lo cual no puede considerarse como perjudicial para el ciudadano, y más benévolo para la Administración que el procedimiento general, ya que no existe homogeneidad en los procedimientos, y el procedimiento general del Real Decreto 208/96 se asemejaría a la primera instancia del procedimiento establecido por el Real Decreto 2458/1996 y las normas de desarrollo.

Hemos hecho referencia continuamente a las Unidades Regionales como unidades de tramitación, pero también hay que hacer una mención a las competencias de la Unidad Central, las cuales aparecen enunciadas en la disposición sexta de la Instrucción. En cuanto a la tramitación, es trasladable *mutatis mutandi*, a la Unidad Central lo dicho anteriormente para las Unidades Regionales.

#### *2º. Tramitación de las sugerencias*

Ya dijimos antes que la tramitación de las sugerencias es más flexible que el tratamiento de las quejas. De ahí que la disposición sexta de la Resolución admita, a diferencia de las quejas, la presentación de sugerencias de forma anónima. En cuanto al procedimiento, se omiten los trámites de relación con los servicios responsables, que, en general, no existen en este caso, sustanciándose ésta ante la Unidad Central (disposición sexta.3.f de la Instrucción), y una vez informadas por la Unidad Central, ésta las remitirá a la Comisión Permanente para, someterlas, en su caso, a la deliberación de aquélla y su posterior elevación al Pleno.

### **B) Instrucción de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997**

Decíamos antes que en el BOE de 28 de febrero se publica no solamente la Resolución analizada, sino también la Instrucción, con el alcance

recogido en el artículo 21 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sobre establecimiento y funcionamiento de la Unidad Operativa del Consejo.

### **C) Normas de organización y funcionamiento**

Por aplicación del artículo 22.2 de la Ley 30/92, en cuanto que el Consejo es un órgano colegiado de composición no homogénea, es preciso que, como todo órgano colegiado, tenga unas normas de organización y funcionamiento. Dichas normas, después de las oportunas deliberaciones fueron aprobadas definitivamente por el Pleno en su sesión del 5 de marzo de 1997. No obstante transcurridos más de dos años desde su aprobación, se había puesto de relieve la conveniencia de proceder a la modificación puntual de las mismas, en la medida que se habían revelado como poco operativas a efectos del funcionamiento del Consejo. Dicha modificación fue aprobada en la Sesión del Pleno 7/99, de 22 de julio, manteniéndose la misma estructura del texto anterior, sin afectar las novedades a lo expuesto en esta Memoria.

Las normas de organización se estructuran en cuatro títulos, con arreglo a la siguiente distribución:

- Título preliminar: Disposiciones generales del Consejo
- Título primero: De los Vocales
- Título segundo: De los órganos del Consejo
- Título tercero: Del funcionamiento del Consejo

Atendiendo a la composición plural del Consejo, éste ha sido especialmente cuidadoso en la elaboración de las normas relativas a las funciones de los Vocales, así como a los derechos y obligaciones de los mismos, con especial referencia al deber de secreto y sigilo.

### **D) Instrucción de 11 de diciembre de 1998 del Director del Servicio de Auditoría Interna**

De acuerdo con lo señalado en las normas tercera y decimoquinta de la Instrucción de 14 de febrero de 1997 de la Secretaría de Estado de Hacienda, el Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria, en su calidad de Coordinador de la Unidad Operativa, dictó el 11 de diciembre de 1998 una instrucción sobre organización y normas de funcionamiento interno de la Unidad Operativa del Consejo y de los demás

órganos y servicios que intervienen en el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias.

En la introducción se establecen los ámbitos territoriales y de competencia de las Unidades de Tramitación, Unidad Operativa Central y Unidades Operativas Regionales (números 1 y 2) y se fijan los criterios generales que deben presidir las actuaciones de las distintas Unidades encargadas de la recepción y tramitación de las quejas:

- a) Trato correcto, amable y respetuoso con el contribuyente.
- b) Actitud y disposición del funcionario, que debe trasladar al contribuyente una sensación de receptividad en relación con la queja planteada.
- c) Necesidad de contar con un espacio físico y ambiental adecuado que ayude a eliminar tensiones y cree un adecuado clima de confianza.

A continuación se desarrollan en varias normas las distintas fases del proceso de recepción y tramitación de las quejas y sugerencias.

#### ***Primera fase: recepción de la queja y sugerencia***

En la norma primera se fijan los criterios generales de ubicación de las Unidades Receptoras de quejas así como se relacionan en anexo las Unidades Receptoras clasificadas por Delegaciones Especiales.

En la norma segunda se define la habilitación del personal de las distintas Unidades, entendiendo como tal aquellos funcionarios titulares de las mismas que no desempeñan un puesto de trabajo específico del Consejo.

En la norma tercera se regulan las funciones de las Unidades Receptoras, pudiendo resumirse en la adecuada recepción del escrito, su acuse de recibo e inscripción en el libro habilitado al efecto y por último en el envío a la Unidad de Tramitación correspondiente

#### ***Segunda fase: tramitación del expediente***

En la norma cuarta se recoge detalladamente el proceso de tramitación por las Unidades Tramitadoras: dar de alta a la queja como tal, o sugerencia, proceder a su codificación y designar mediante oficio el Servicio responsable de la contestación.

***Tercera fase: contestación por el Servicio responsable***

En la norma quinta se señalan las características que deben reunir las contestaciones dadas a los contribuyentes:

- a) Ser completas, en el sentido de dar respuesta a todas las cuestiones planteadas.
- b) Concreción y claridad en el lenguaje utilizado.
- c) Ser suficientes, explicando la normativa seguida en la actuación de la Administración.
- d) Informar sobre las actuaciones para solucionar la queja.
- e) En su caso, pedir disculpas sobre las anomalías o retrasos constatados en el funcionamiento de los servicios.
- f) Indicar expresamente al ciudadano la posibilidad de dirigir al Consejo escrito de disconformidad.

En la norma sexta se explicitan las actuaciones de las Unidades Tramitadoras en aras de establecer un control de calidad de las contestaciones efectuadas por los Servicios para dar a las quejas la solución más adecuada bajo los criterios de eficacia, agilidad y objetividad. Estas actuaciones pueden consistir en:

- Informe adicional para la mejor valoración de los hechos por el Consejo.
- Contestación complementaria si la contestación se considera insuficiente.
- Informe complementario en caso de disconformidad con la contestación.

Por último, la Instrucción establece en diversos anexos varios modelos de comunicación de las Unidades Tramitadoras con los Servicios responsables (oficios de designación, requerimientos de contestación, solicitud de informe adicional o de contestación complementaria, etc.)

**5. FUNCIONES DEL CONSEJO**

Como se ha expuesto más arriba, el Consejo tiene una naturaleza asesora del Secretario de Estado de Hacienda y desarrolla dos funciones básicamente:

**A) Función consultora**

Entre las funciones del Consejo está elaborar informes y propuestas por propia iniciativa en relación con la función genérica de la defensa del contribuyente (artículo 2.e del Real Decreto), pero también es función del Consejo la propuesta al Secretario de Estado de Hacienda de aquellas

modificaciones normativas o procedimentales que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los ciudadanos (artículo 2.h del Real Decreto). Estas dos funciones evidencian competencias esenciales del Consejo. Si se relaciona esta función con la composición anteriormente reseñada, se comprenderá la importancia que una composición plural tiene para garantizar la mejor defensa de los intereses de los contribuyentes. Obviamente esta defensa puede articularse tanto desde órganos administrativos de composición estatutaria, como a través de órganos de composición ajena a la Administración. Pero existe una tercera vía, que es la aquí escogida, y que se consideró la más adecuada, que es designar como Vocales de un órgano como éste a personas que sin ostentar un mandato representativo, puedan por lo menos llevar al Consejo las distintas posiciones que laten en el sentir de los ciudadanos, sin olvidar tampoco la visión propia de la Administración, si de lo que se trata es de aportar soluciones razonables para la resolución de aquellas inquietudes.

Esta función es calificada como de "enlace" entre la sociedad civil y la Administración Tributaria, llevando al extremo la dicotomía, pues nadie puede olvidar que la Administración está formada por personas que son también contribuyentes. Puede desarrollarse de dos formas, bien a través de las sugerencias presentadas por los interesados, cuando se consideren dignas de consideración y se advierta que pueden afectar a una pluralidad de contribuyentes, (cuestión que veremos más adelante), o bien directamente por los miembros del Consejo, que, como hemos dicho anteriormente, sin ser representantes de los agentes sociales, si son conocedores cualificados del ámbito tributario y jurídico en general, y como tales son perfectamente conscientes de los problemas más acuciantes que afectan a los ciudadanos en sus relaciones tributarias.

En el ámbito de su función consultiva, se ha solicitado la intervención del Consejo, mediante invitación informal del Secretario de Estado de Hacienda para el estudio en su momento del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyente, cuestión que como se ha adelantado, tuvo lugar en la sesión del pleno de 5 de marzo, sobre la base del proyecto publicado en el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados.

## **B) Resolución de problemas concretos con motivo de quejas y sugerencias**

El Consejo para la Defensa del Contribuyente atiende las situaciones expuestas por los obligados tributarios en dos frentes distintos, cada uno de los cuales presenta problemas específicos.

### *1º. Resolución de quejas*

Hay que comenzar indicando que cuando hablamos de quejas estamos englobando tanto las quejas, entendidas desde un punto de vista administrativo, en los términos de la Ley 30/92 y de la Ley General Tributaria, con los matices que más adelante veremos, como lo que el Real Decreto 2458/96 denomina reclamaciones. Como quiera que en materia tributaria el término "reclamaciones" tiene un significado claro y preciso, y se utiliza para referirse a una suerte de recursos, en particular aquellos que se sustancian ante los órganos económico-administrativos (sección III del capítulo VIII de la Ley General Tributaria, artículos 163 a 171, y normas de desarrollo), pero siempre refiriéndose a remedios procedimentales de revisión de los actos administrativos de contenido tributario, la Resolución ha tratado de salvar la redacción del Real Decreto 2458/96 eludiendo hablar de reclamaciones, pero fiel al principio de jerarquía normativa, la disposición primera, letra m) aglutina bajo la forma de quejas tanto unas como otras. Ahora bien, hay que dejar muy claro desde un principio, que este Real Decreto no altera las reglas sobre resolución de reclamaciones económico-administrativas, sino que la referencia a las reclamaciones se hace en sentido vulgar o usual.

Dicho lo anterior para determinar el ámbito de actuación del Consejo, conviene recordar que, tradicionalmente, dentro de los procedimientos administrativos existen dos grandes grupos de quejas. Las primeras son aquellas quejas generales que no tienen por qué vincularse con procedimientos tributarios concretos, sino que responden a una situación que puede darse al margen de los procedimientos individuales. Por otro lado, y junto a aquellas, tendríamos las quejas singulares, que se muestran con motivo de actuaciones concretas, en procedimientos tributarios individuales. No se trata ya de lamentos contra la normativa fiscal o el funcionamiento en general de los servicios públicos, sino del malestar que se ha causado a una persona en particular, con motivo de un procedimiento tributario en el que ésta ha sido parte.

Obviamente el Consejo puede y debe dar satisfacción a aquellas quejas generales que evidencian desacuerdo con las normas o un defectuoso funcionamiento de los servicios, pero también debe atender a las segundas. Precisamente en relación con éstas se suscitan los principales problemas, pues dentro de los procedimientos tributarios han existido tradicionalmente dos grandes grupos de quejas singulares, a saber las quejas del artículo 106 de la Ley General Tributaria y las del artículo 24 del Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo. Sin entrar ahora en otras consideraciones, sí se debe apuntar que, desde un primer momento, el

Consejo entendió que debía irrogarse las funciones resolutorias tanto de unas como de otras, ya que, frente al inconveniente que supondría romper la unidad procedimental mediante la inclusión de un órgano ajeno, lo cierto es que éste tiene una ventaja sustancial pues es un órgano ajeno, independiente y que no se ve "contaminado" por las disfunciones inherentes a la proximidad. Por esta razón, el Consejo ha desarrollado su función ejerciendo una vis atractiva que le permitiera conocer de estas quejas que pueden denominarse como singulares.

### *2º. Sugerencias*

Constituye el segundo gran bloque de competencias del Consejo, con la importante diferencia de que, mientras que para la resolución de las quejas el Consejo está limitado por las circunstancias puntuales del caso, en la tramitación de las sugerencias, el Consejo tiene una libertad de decisión muy superior. Precisamente por esa diferencia entre las quejas y las sugerencias, las normas de desarrollo establecen procedimientos distintos, muchos más flexibles para las segundas, admitiéndose incluso la presentación de sugerencias en forma anónima, como ya se ha dicho.

---

### III. CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

---

MIEMBROS DEL PLENO Y DE LA COMISIÓN  
PERMANENTE

---

---



### **III. CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

#### **MIEMBROS DEL PLENO**

##### **Vocales:**

- M<sup>a</sup> Dolores Aguado Fernández  
Arquitecto de la Hacienda Pública  
Subdirectora General de Catastros Inmobiliarios  
Dirección General de Catastro
- Luis Ramón Beneyto Juan  
Inspector de los Servicios  
Director del Servicio de Auditoría Interna  
Agencia Estatal de Administración Tributaria
- Luis Briones Fernández  
Inspector de Finanzas del Estado (en excedencia)  
Abogado
- Gabriel Casado Ollero  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense
- Roque de Las Heras Miguel  
Funcionario de Gestión de Hacienda (en excedencia)  
Economista  
Director General del Centro de Estudios Financieros
- Agustín Flores Arnedo  
Inspector de Finanzas del Estado  
Vocal Coordinador de los Tribunales Económico-  
Administrativos Regionales con el Tribunal Económico  
Administrativo Central
- Enrique Giménez-Reyna Rodríguez  
Inspector de Finanzas del Estado  
Director General de Tributos (hasta mayo que fue  
nombrado Secretario de Estado de Hacienda)
- Juan Francisco Gorjón Palenzuela  
Abogado y Economista

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de La Laguna

Juan Martín Queralt  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Valencia

Antonio Martínez Calcerrada  
Abogado del Estado  
Jefe de la Abogacía del Estado ante la Audiencia Nacional

Heribert Padrol Munté  
Inspector de Finanzas del Estado  
Director del Departamento de Inspección de la Agencia  
Estatual de Administración Tributaria (hasta marzo)

Gerardo Pérez Rodilla (desde marzo)  
Director del Departamento de Inspección Financiera y  
Tributaria de la Agencia Estatal de Administración  
Tributaria (en sustitución de Heribert Padrol Munté)

Jaime Parrondo Aymerich  
Inspector de Finanzas del Estado  
Jefe de la Unidad de Coordinación con otros órganos de la  
Secretaría de Estado de Hacienda (hasta julio. En la  
actualidad es Subdirector General de las Haciendas  
Territoriales)

J. Andrés Sánchez Pedroche  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Castilla La Mancha

Francisco Torres Cobo (hasta julio)  
Inspector de los Servicios

### **Secretaria**

Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado  
Abogado del Estado  
Subdirectora General del Servicio Jurídico  
Agencia Estatal de Administración Tributaria

**Presidente**

Javier Lasarte Álvarez  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla

**MIEMBROS DE LA COMISIÓN PERMANENTE**

**Vocales:**

Gabriel Casado Ollero  
Francisco Torres Cobo (hasta julio)  
J. Andrés Sánchez Pedroche

**Secretaria:**

Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado

**Presidente:**

Javier Lasarte Álvarez.



---

## IV. ORGANIZACIÓN Y ESTRUCTURA DE LA UNIDAD OPERATIVA

---



## **IV. ORGANIZACIÓN Y ESTRUCTURA DE LA UNIDAD OPERATIVA**

### **1. NORMATIVA REGULADORA**

La Unidad Operativa, como se especifica en el artículo 6 del Real Decreto 2458/1996 que la crea, es una unidad de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, coordinada por el Director del Servicio de Auditoría Interna, cuyo propósito es prestar el apoyo técnico al Consejo para el desempeño de las funciones que tiene encomendadas, a cuyo efecto queda adscrita al mismo.

Las funciones de la Unidad Operativa se describen en el apartado 3 del artículo 6 del Real Decreto 2458/1996 y consisten básicamente en las de comunicación, por orden del Presidente del Consejo, con los órganos y unidades de la Secretaría de Estado de Hacienda, y entre ellos la Agencia Tributaria, en los asuntos de la competencia del Consejo, y en dar el soporte técnico y administrativo para la tramitación de los mismos. También elaborará los informes y estudios, particulares o generales, y los proyectos que le sean encomendados.

La Resolución del Secretario de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997 establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias, presentadas en relación con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones o cualquier otro tipo de actuación que se observe en el funcionamiento de los servicios de la Secretaría de Estado de Hacienda, incluidos los de la citada Agencia, o formuladas para mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, o para simplificar o estudiar la supresión de los trámites que pudieran resultar innecesarios.

La Instrucción de 14 de febrero de 1997 del Secretario de Estado de Hacienda, sobre el establecimiento y funcionamiento de la Unidad Operativa del Consejo, fija los criterios de actuación de la misma y su regulación interna.

La Orden Ministerial de 4 de abril de 1997 en la que se reordenan determinadas unidades de la Agencia Tributaria, establece en su apartado segundo 6 punto e) que corresponde al Servicio de Auditoría Interna la coordinación y desarrollo de las funciones que le están atribuidas por el Real Decreto 2458/1996 a la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Asimismo, en la citada Orden Ministerial se dispone que en cumplimiento de la disposición adicional única del Real Decreto 2458/1996, referente a que no se incremente el gasto, se podrá encomendar la jefatura de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente a un miembro de la Inspección de Servicios del Servicio de Auditoría Interna.

De aplicación suplementaria a las normas citadas en las cuestiones no expresamente previstas en las mismas será el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano.

Por último, la Instrucción del Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria, en su calidad de Coordinador de la Unidad Operativa, de fecha 11 de diciembre de 1998 detalla las normas de funcionamiento interno de la Unidad Operativa y de los demás órganos y servicios que intervienen en el procedimiento para la formulación y tramitación de las quejas y sugerencias.

## **2. ESTRUCTURA**

La Unidad Operativa tiene rango de Subdirección General, integrada en el Servicio de Auditoría Interna, a las órdenes inmediatas del Director del mismo y bajo la superior dirección del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Al frente de la misma se adscribe a un Inspector de los Servicios del Servicio de Auditoría Interna, que es el responsable directo de su funcionamiento y ejerce la jefatura de todas las Unidades Central, Regionales y Locales de la Unidad Operativa. La adscripción o desadscripción se efectuará por el Director del Servicio de Auditoría Interna.

La Unidad se estructura en una Unidad Central, competente para la tramitación de asuntos o decisiones relativos a la competencia de los Servicios Centrales, así como los que sean de responsabilidad exclusiva de los órganos directivos del ámbito periférico de los Servicios de la Secretaría de Estado de Hacienda. Igualmente es competente esta Unidad, cuando se trate de quejas presentadas por entidades o instituciones representativas de intereses colectivos, cuando las quejas se refieran a servicios de ámbito superior al de las Unidades Regionales, o cuando proceda su acumulación en expedientes que gestione la Unidad Central, en todo caso, cuando se trate de sugerencias y en aquellos expedientes en los que concurren quejas y sugerencias.

Dependiendo de la misma existen dos Unidades Regionales, la Unidad Regional 1 y la Unidad Regional 2, con competencia en la tramitación de quejas y reclamaciones presentadas ante actuaciones de los Servicios de la Secretaría de Estado de Hacienda de sus demarcaciones respectivas que no sean de la competencia de la Unidad Central.

El ámbito de la Unidad Regional 1, cuya sede es la Delegación de la Agencia en Madrid, comprende el espacio geográfico de las Comunidades Autónomas de Andalucía, Asturias, Castilla y León, Extremadura, Galicia y Madrid.

El ámbito de la Unidad Regional 2, cuya sede es la Delegación de la Agencia en Barcelona, es el espacio geográfico de las Comunidades Autónomas siguientes: Aragón, Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Cataluña, La Rioja, Murcia, Navarra, País Vasco y Valencia.

Esta demarcación ha sido sometida a la consideración del Presidente del Consejo y aprobada por el mismo, como dispone la norma general sexta punto 2 de la Instrucción de 14 de febrero de 1997 del Secretario de Estado de Hacienda.

En la normativa que regula la Unidad Operativa del Consejo figuran las Unidades Receptoras locales que han sido objeto de desarrollo por la Instrucción del Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria de fecha 11 de diciembre de 1998. Sus competencias se limitan a la recepción de quejas y sugerencias y la remisión de las mismas a las unidades tramitadoras.

La titularidad de una unidad receptora local (salvo en las Unidades Regionales 1 y 2) no supone la existencia de un puesto de trabajo diferenciado, habilitándose para su desempeño a funcionarios que ocupan otros puestos de las correspondientes oficinas.

Con el objeto de proceder a la habilitación formal del personal de las distintas unidades receptoras, el Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria, en su calidad de coordinador de la Unidad Operativa dictó la Instrucción de 17 de junio de 1999 por la que se aprobó la convocatoria sobre habilitación del personal de las unidades receptoras de quejas del Consejo.

Una vez realizado el proceso de selección y los correspondientes cursos en la Escuela de Hacienda Pública, el Director del Servicio de Auditoría Interna en su calidad de coordinador de la Unidad Operativa dictó el Acuerdo de 28 de febrero de 2000 por el que se procedió a habilitar a los funcionarios para el desempeño de la función de Unidad Receptora Local de quejas, reclamaciones y sugerencias del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

En fecha 18 de julio de 2000 el Director del Servicio de Auditoría Interna dictó acuerdo por el que se modificaron determinadas Unidades Receptoras al haberse producido la apertura de nuevas oficinas de la Agencia Tributaria así como variaciones en la ubicación de determinados servicios que implicaron integración de personal.

En virtud de dicho acuerdo se crearon las Unidades receptoras de la Delegación Especial de la Agencia en Sevilla y de la Aduana del Aeropuerto de Palma de Mallorca y se suprimieron las Unidades receptoras de la Administración de Tomás de Ibarra y de la Inspección de Aduanas en Sevilla, de la Dependencia de Aduanas en Jerez, de la Dependencia Regional de Aduanas en La Coruña y de la Aduana de Ibiza en Baleares.

Por último, señalar que al existir vacantes en determinadas Unidades receptoras, el Director del Servicio de Auditoría Interna mediante acuerdo de 12 de septiembre de 2000 procedió a realizar nueva convocatoria de habilitación de personal de las Unidades receptoras, proceso que ha finalizado a primeros de 2001.

### 3. RELACIÓN DE PUESTOS DE TRABAJO

La relación de puestos de trabajo específica de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente según figura en la Resolución de 1 de agosto de 2000 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dispone la publicación de la relación de puestos de trabajo en el ámbito de dicha Agencia, es la siguiente:

<b>Puesto</b>	<b>Nivel</b>	<b>Dotación</b>
Jefe Unidad Operativa Regional	29	2
Jefe Adjunto Unidad Operativa Central	26	2
Jefe Adjunto Unidades Operativas Regionales	26	2
Jefe Sección N. 24 1ª Unidad Central	24	2
Jefe Sección N. 24 1ª Unidades Regionales	24	2
Secretaria Presidente del Consejo	18	1
Subgestor 1ª Unidades Regionales	18	6
Subgestor 1ª Unidad Central	18	3
Subgestor 2ª Unidades Regionales	16	4
Subgestor 2ª Unidad Central	16	2
Subgestor 3ª Unidades Regionales	14	2
Subgestor 3ª Unidad Central	14	1
<b>Total puestos de la relación</b>		<b>29</b>

#### **4. MEDIOS MATERIALES**

Desde el establecimiento de la Unidad se ha contado con los locales necesarios para albergar los Servicios de las dependencias de la Unidad Central y de las Unidades Regionales de Madrid y Barcelona.

En todas las sedes se dispone del mobiliario y del equipo informático preciso para desarrollar la gestión, acorde con la relación de puestos de trabajo.

Se dispone asimismo de la aplicación informática "CDC" residenciada en el sistema informático de la Agencia, con la que efectúan todos los trámites necesarios para la gestión, impulso y control de los expedientes de queja y sugerencias.

Dicha aplicación ha sido desarrollada por el Departamento de Informática de la Agencia Tributaria de acuerdo con las especificaciones dadas por la Unidad Operativa del Consejo y permite realizar un seguimiento individualizado de la tramitación de las quejas así como facilitar la elaboración de los datos estadísticos de las quejas, reclamaciones y sugerencias presentadas.



---

## V. PERSONAL DE LA UNIDAD OPERATIVA

---



## **V. PERSONAL DE LA UNIDAD OPERATIVA**

Como incidencias más significativas acaecidas en 2000 se destacan las siguientes:

### **Unidad Central**

En la Unidad Central se incorporó proveniente de la Unidad Regional Uno, en el mes de marzo y en el puesto de Subgestor Nivel 16, D<sup>a</sup> Isabel Pérez Rodríguez que, lamentablemente, falleció en el mes de agosto del mismo año a los 39 años de edad. Queremos testimoniar desde aquí el cariño de toda la Unidad Operativa hacia ella, así como el agradecimiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente por su trabajo en el mismo desde su creación. (Descanse en Paz).

Asimismo, en el mes de marzo un Subgestor Nivel 14 pasó a Nivel 16.

### **Unidad Regional N° 1**

La única incidencia fue el traslado de D<sup>a</sup> Isabel Pérez Rodríguez a la unidad Operativa Central.

### **Unidad Regional N° 2**

Se incorporan dos Subgestores Nivel 16, uno en el mes de marzo y otro en el mes de junio.

A 31 de diciembre de 2000, la relación de personal de la Unidad Operativa era la siguiente:

#### *Coordinador de la Unidad Operativa*

Luis Ramón Beneyto Juan. Director del Servicio de Auditoría Interna.

#### *Jefe de la Unidad Operativa*

Juan Ignacio López Lubián. Inspector de Servicios del Servicio de Auditoría Interna

#### *Secretaria del Presidente del Consejo*

Pilar González Sánchez. Nivel 18.

**Unidad Central**

*Jefe Adjunto de la Unidad Operativa*

M<sup>a</sup> José Baeza Domenech

*Jefe Adjunto de la Unidad Operativa*

Angel Olmedo Ruiz

*Jefe de Sección (funciones en Unidad Regional 1)*

Nieves Ruiz Sánchez

*Subgestor N. 18*

Concepción Rubio Sánchez

*Subgestor N. 16*

Julia Bonilla Vallejo

**Unidad Regional 1<sup>a</sup> (sede en Madrid)**

*Jefe de la Unidad Operativa Regional*

María Drake Escribano

*Jefe Adjunto de Unidad*

Antonio Tomás Sánchez

*Jefe de Sección*

Rafael Villaespesa López de Maturana

*Subgestor N. 18*

Carmen Jiménez Conde

*Subgestor N. 18*

Francisca Sánchez Albarrán..

*Subgestor N. 16*

M<sup>a</sup> del Carmen Martín Sorando

*Subgestor N. 16*

M<sup>a</sup> Rosa Fuentes Pérez.

**Unidad Regional 2<sup>a</sup> (sede en Barcelona)**

*Jefe de la Unidad Operativa Regional*

Victoria Casaleiz Jaquotot

*Jefe Adjunto de Unidad*

Pilar Abril Rives

*Jefe de Sección*

Enriqueta Llavat Alfara

*Subgestor N. 18*

Fernando Blanco Barrigón

*Subgestor N. 18*

Margarita Balaguer Aramburu

*Subgestor N. 18*

Raquel Ramos Pérez

*Subgestor N. 16*

M<sup>a</sup> Rosa Prat Grau

*Subgestor N.16*

M<sup>a</sup> Carmen Antón Carafi

*Subgestor N.14*

Esther Lladó Serrano



---

## VI. TRAMITACIÓN Y GESTIÓN DE EXPEDIENTES –ESTADÍSTICAS-

---

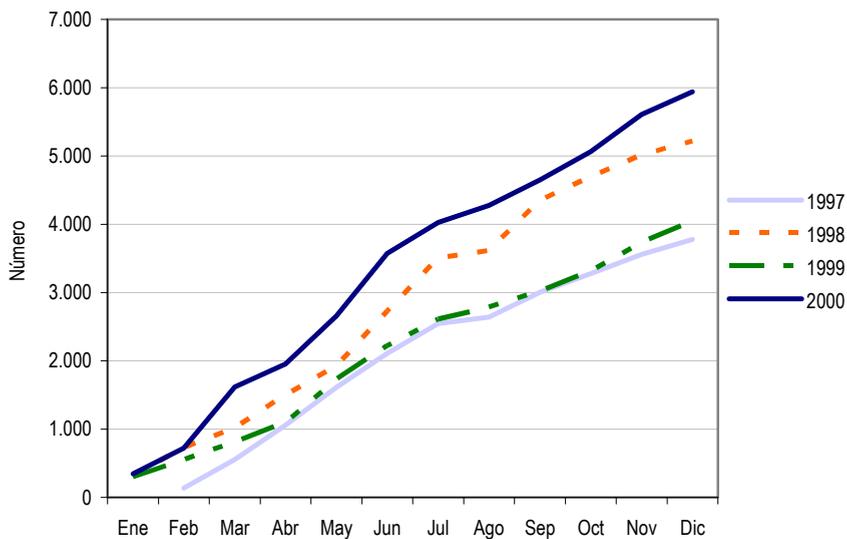


## VI. TRAMITACIÓN Y GESTIÓN DE EXPEDIENTES - ESTADÍSTICAS -

### ENTRADA ACUMULATIVA DE QUEJAS Y SUGERENCIAS

*Años 1997, 1998, 1999 y 2000*

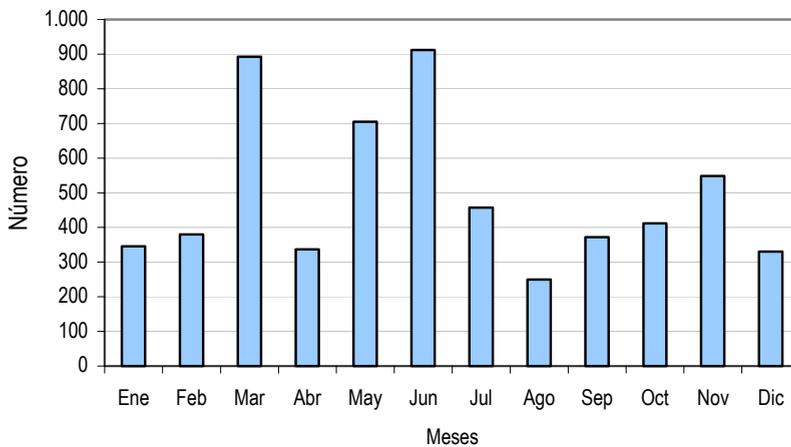
Año	Acumulado por meses											
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
1997		135	555	1.057	1.615	2.109	2.544	2.643	3.006	3.276	3.558	3.778
1998	332	726	1.025	1.500	1.934	2.729	3.509	3.620	4.356	4.697	5.020	5.219
1999	302	554	814	1.102	1.734	2.224	2.615	2.788	3.025	3.319	3.737	4.050
2000	345	725	1.618	1.955	2.660	3.572	4.029	4.279	4.651	5.063	5.611	5.941



**NÚMERO DE QUEJAS Y SUGERENCIAS PRESENTADAS POR MESES**  
AÑO 2000

Mes	Entrada del mes	Total acumulado
Enero	345	345
Febrero	380	725
Marzo	893	1.618
Abril	337	1.955
Mayo	705	2.660
Junio	912	3.572
Julio	457	4.029
Agosto	250	4.279
Septiembre	372	4.651
Octubre	412	5.063
Noviembre	548	5.611
Diciembre	330	5.941
<b>Total</b>	-	<b>5.941</b>

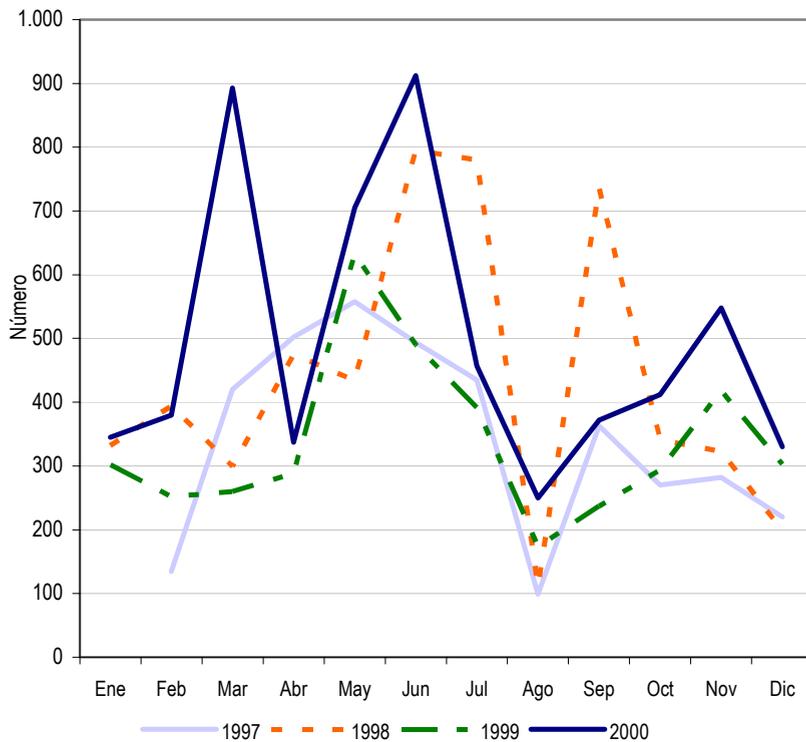
Expedientes



### ENTRADA MENSUAL DE QUEJAS Y SUGERENCIAS

*Años 1997, 1998, 1999 y 2000*

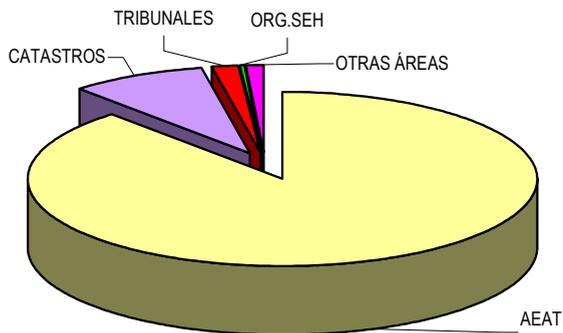
Año	Meses											
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
1997		135	420	502	558	494	435	99	363	270	282	220
1998	332	394	299	475	434	795	780	111	736	341	323	199
1999	302	252	260	288	632	490	391	173	237	294	418	303
2000	345	380	893	337	705	912	457	250	372	412	548	330



### QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR ÁREAS DE PROCEDENCIA

Año 2000  
Cuadro General

Área de Procedencia de Quejas y Sugerencias	TOTAL	
	NÚMERO	% S/TOTAL
AEAT	5.255	88,45
Catastros	506	8,52
Tribunales Económico Administrativos	102	1,72
Restantes Organismos de la S.E.Hacienda (1)	13	0,22
Otras áreas (2)	65	1,09
<b>TOTAL</b>	<b>5.941</b>	<b>100,00</b>



(1) Incluye las quejas y sugerencias relativas a la DG Tributos

(2) Incluye aquellos expedientes que por no referirse a los procedimientos a que se ciñe la actuación del CDC han concluido como inadmisiones.

## QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR ÁREAS DE PROCEDENCIA Y DELEGACIONES

Año 2000

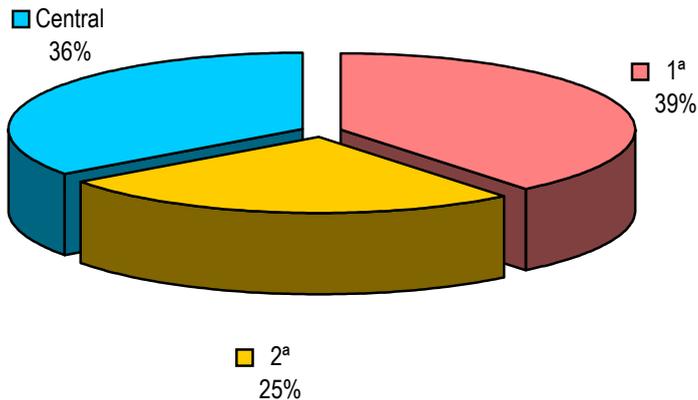
Entrada de Quejas y Sugerencias		Áreas de procedencia						
Número	Datos por Delegaciones	AEAT	TE Ad	GT Catastro	Resto Or SEH	Otras Áreas	TOTAL	
							SUMA	%
0	SIN DETERMINAR	28	4			1	33	0,56
1	ÁLAVA						0	0,00
2	ALBACETE	12		19			31	0,52
3	ALICANTE	113		17			130	2,19
4	ALMERIA	15		12			27	0,45
5	AVILA	5		8			13	0,22
6	BADAJOS	13		1			14	0,24
7	BALEARES	81		25			106	1,78
8	BARCELONA	448	50	15		1	514	8,65
9	BURGOS	19	3	5			27	0,45
10	CACERES	17		3			20	0,34
11	CADIZ	62					62	1,04
12	CASTELLON	19		5			24	0,40
13	CIUDAD REAL	11					11	0,19
14	CORDOBA	23		3			26	0,44
15	LA CORUÑA	119		19			138	2,32
16	CUENCA	6		3			9	0,15
17	GIRONA	16	1	4			21	0,35
18	GRANADA	47	1	23		1	72	1,21
19	GUADALAJARA	12		12			24	0,40
20	GUIPUZCOA	1					1	0,02
21	HUELVA	18		6			24	0,40
22	HUESCA	12		7			19	0,32
23	JAEN	13		33			46	0,77
24	LEON	15		15		1	31	0,52
25	LLEIDA	25					25	0,42
26	LA RIOJA	8		2			10	0,17
27	LUGO	9		3			12	0,20
28	MADRID	1045	16	39		18	1118	18,82
29	MALAGA	63	1	1			65	1,09
30	MURCIA	48	1	2			51	0,86
31	NAVARRA	5					5	0,08
32	ORENSE	3					3	0,05
33	ASTURIAS	42	1	59			102	1,72
34	PALENCIA	2		1			3	0,05
35	LAS PALMAS	72	1	1			74	1,25
36	PONTEVEDRA	20		13			33	0,56
37	SALAMANCA	5					5	0,08
38	S.C. DE TENERIFE	53		46			99	1,67
39	CANTABRIA	22		12			34	0,57
40	SEGOVIA	2		5			7	0,12
41	SEVILLA	153	2	10		2	167	2,81
42	SORIA	5		3			8	0,13
43	TARRAGONA	13		5			18	0,30
44	TERUEL	4					4	0,07
45	TOLEDO	11	1	5			17	0,29
46	VALENCIA	165	2	19			186	3,13
47	VALLADOLID	18	1	3		1	23	0,39
48	VIZCAYA	4					4	0,07
49	ZAMORA	4					4	0,07
50	ZARAGOZA	79	2	5			86	1,45
51	CARTAGENA	10					10	0,17
52	GIJON	12					12	0,20
53	JEREZ DE LA FRONTERA	17					17	0,29
54	VIGO	52		2			54	0,91
55	CEUTA	5					5	0,08
56	MELILLA	2					2	0,03
99	SERVICIOS CENTRALES	2152	15	35	13	40	2255	37,96
<b>TOTAL</b>		<b>5255</b>	<b>102</b>	<b>506</b>	<b>13</b>	<b>65</b>	<b>5941</b>	<b>100,00</b>

## QUEJAS Y SUGERENCIAS POR UNIDADES TRAMITADORAS

*Año 2000*

Unidad Tramitadora	1ª	2ª	Central	SUMA
Número de quejas y sugerencias	2.324	1.537	2.080	5.941

### Porcentajes



*Ámbito de la UR 1ª: Madrid, Andalucía, Extremadura, Galicia, Castilla-León y Asturias.*

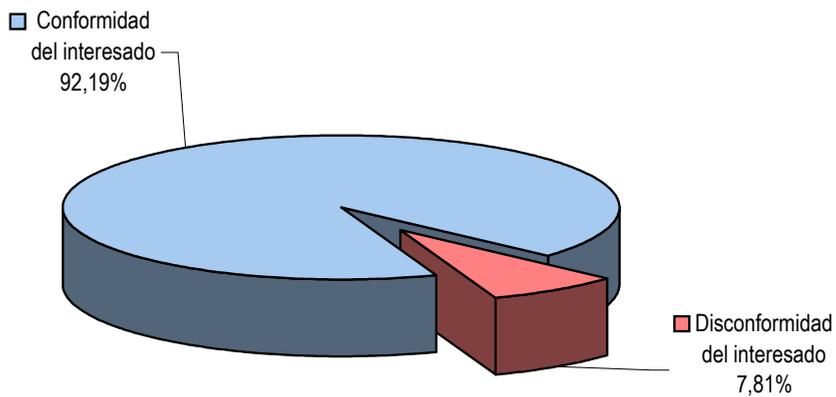
*Ámbito de la UR 2ª: Cataluña, Valencia, Baleares, Canarias, Murcia, Castilla La Mancha, Aragón, Cantabria, País Vasco, Navarra y La Rioja.*

*Ámbito de la UOC: Quejas contra asuntos competencia de los Servicios centrales. Quejas contra asuntos competencia de los Delegados Especiales o Provinciales de la AEAT o del Ministerio de Hacienda, o contra los Presidentes de los TE Administrativos. Presentadas por entidades o instituciones que representan intereses colectivos. Acumulación de expedientes, ámbito de varias tramitadoras, sugerencias*

**QUEJAS Y SUGERENCIAS TRAMITADAS**

Año 2000

<b>Total de quejas tramitadas</b>	<b>5.941</b>	
<b>Quejas contestadas</b>	<b>5.349</b>	<b>100,00%</b>
<i>Conformidad del interesado</i>	4.931	92,19%
<i>Disconformidad del interesado</i>	418	7,81%



## QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS

Año 2000

Códigos de Quejas (Q) y Sugerencias (S)

Código Q/S	Significado de los códigos	TOTAL	
		SUMA	%
Q000	SIN DETERMINAR	33	0,56
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	358	6,03
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	308	5,18
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	506	8,52
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	1.407	23,68
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	169	2,84
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS	11	0,19
Q070	EMBARGOS	100	1,68
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS	87	1,46
Q090	ACTAS DE INSPECCION	104	1,75
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	108	1,82
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)	46	0,77
Q120	SANCIONES Y RECARGOS	81	1,36
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO	9	0,15
Q140	INADECUACION INMUEBLE	264	4,44
Q150	VALORACIONES	0	0,00
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD	0	0,00
Q170	NOTIFICACIONES	46	0,77
Q180	CERTIFICADOS	135	2,27
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1.137	19,14
Q200	CAJAS	48	0,81
Q210	VENTA IMPRESOS	231	3,89
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS	18	0,30
Q230	REVISIONES CATASTRALES	25	0,42
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL	32	0,54
Q250	INSPECCION CATASTRAL	1	0,02
Q260	OTROS	107	1,80
Q270	INTERESES DE DEMORA	23	0,39
Q280	REQUERIMIENTOS	103	1,73
Q290	CENSOS	127	2,14
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.	27	0,45
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA	4	0,07
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA	43	0,72
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF	137	2,31
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE	28	0,47
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS	21	0,35
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.	57	0,96
S000	SUGERENCIA	0	0,00
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	0	0,00
S030	TIEMPO DE TRAMITACION	0	0,00
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	0	0,00
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS	0	0,00
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	0	0,00
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)	0	0,00
S140	INADECUACION INMUEBLE	0	0,00
S170	NOTIFICACIONES	0	0,00
S180	CERTIFICADOS	0	0,00
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA	0	0,00
S200	CAJAS	0	0,00
S210	VENTA IMPRESOS	0	0,00
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS	0	0,00
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL	0	0,00
S260	OTROS	0	0,00
S290	CENSOS	0	0,00
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.	0	0,00
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF	0	0,00
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE	0	0,00
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.	0	0,00
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>5.941</b>	<b>100,00</b>

## QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES

Año 2000

Código	Significado de los códigos	s / d	ANDALUCÍA	ARAGÓN	ASTURIAS	BALEARES	CANARIAS	CANTABRIA	CASTILLA-LA MANCHA	
Q000	SIN DETERMINAR	33								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		52	10	12	8	23	1	8	
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO		43	11	14	23	33	5	29	
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION		51	10	43	3	4	2	7	
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		33	8	2	4	5	1	2	
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO		24	2	4	4	5		2	
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					1				
Q070	EMBARGOS		18	1			7	1	2	
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS		19	5	3			1		
Q090	ACTAS DE INSPECCION		4	7		3	22			
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)		7	3		3	1	1	5	
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)		5						3	
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS		8	3	2	3	4	1		
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO		1							
Q140	INADECUACION INMUEBLE		30	3	5	10	2	3	7	
Q150	VALORACIONES									
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD									
Q170	NOTIFICACIONES		5	3			3			
Q180	CERTIFICADOS		28	1	2		8	5	4	
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		123	24	19	14	37	10	12	
Q200	CAJAS		7				3			
Q210	VENTA IMPRESOS		30	7	3	11	5		3	
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS			2						
Q230	REVISIONES CATASTRALES		1	2	1	3	1	1	3	
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL		1	1					1	
Q250	INSPECCION CATASTRAL				1					
Q260	OTROS		2			1			1	
Q270	INTERESES DE DEMORA		4	2			2			
Q280	REQUERIMIENTOS		10	3	1	2	2	1	1	
Q290	CENSOS		11	1	1	11	3	1	1	
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								1	
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA									
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA									
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF									
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE									
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS		1		1	2	3			
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.									
S000	SUGERENCIA									
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO									
S030	TIEMPO DE TRAMITACION									
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS									
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS									
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)									
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)									
S140	INADECUACION INMUEBLE									
S170	NOTIFICACIONES									
S180	CERTIFICADOS									
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA									
S200	CAJAS									
S210	VENTA IMPRESOS									
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS									
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL									
S260	OTROS									
S290	CENSOS									
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.									
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF									
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE									
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.									
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>			<b>33</b>	<b>518</b>	<b>109</b>	<b>114</b>	<b>106</b>	<b>173</b>	<b>34</b>	<b>92</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**

*(Continuación)*

*Año 2000*

Código	Significado de los códigos	CASTILLA Y LEÓN	CATALUÑA	XTREMADUR	GALICIA	LA RIOJA	MADRID	MURCIA
Q000	SIN DETERMINAR							
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	12	68	1	22	2	91	5
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	5	33		14		65	6
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	13	107	2	32		119	6
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	16	40	5	14	1	55	1
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	1	23	4	13		65	1
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS		2				5	
Q070	EMBARGOS	4	12		2		38	
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS	6	3		9		38	1
Q090	ACTAS DE INSPECCION	2	24		3		21	
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	1	18	1	5		36	6
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)		6		2		13	1
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS	5	19		6		12	5
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO		2				1	1
Q140	INADECUACION INMUEBLE	2	27	5	15		64	3
Q150	VALORACIONES							
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							
Q170	NOTIFICACIONES	1	2		3		17	1
Q180	CERTIFICADOS	3	11	2	10		36	3
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	31	103	5	51	6	230	15
Q200	CAJAS	1	5	1	4		15	1
Q210	VENTA IMPRESOS	2	22	2	9		80	1
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS		1					
Q230	REVISIONES CATASTRALES	1	2		1		3	
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL	1		1	1		3	
Q250	INSPECCION CATASTRAL							
Q260	OTROS		6				4	
Q270	INTERESES DE DEMORA	1	4	1		1	5	1
Q280	REQUERIMIENTOS	2	11	2	15		42	
Q290	CENSOS	5	17	2	7		56	2
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.		1					
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA		3					
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS		4		2		4	1
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.		2					
S000	SUGERENCIA							
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
S140	INADECUACION INMUEBLE							
S170	NOTIFICACIONES							
S180	CERTIFICADOS							
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							
S200	CAJAS							
S210	VENTA IMPRESOS							
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
S260	OTROS							
S290	CENSOS							
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE							
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>115</b>	<b>578</b>	<b>34</b>	<b>240</b>	<b>10</b>	<b>1.118</b>	<b>61</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**  
(Continuación)

Año 2000

Código	Significado de los códigos	NAVARRA	PAIS VASCO	VALENCIA	SERV. CENTRALES	CPC	TOTAL
Q000	SIN DETERMINAR						33
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO			36	3	4	358
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO		1	23		3	308
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION			33	50	24	506
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		1	22	544	653	1407
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO			14	3	4	169
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					3	11
Q070	EMBARGOS			7		8	100
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS			1		1	87
Q090	ACTAS DE INSPECCION			12	1	5	104
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)			4	10	7	108
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)			8		8	46
Q120	SANCIONES Y RECARGOS			6		7	81
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO			4			9
Q140	INADECUACION INMUEBLE	3		11		74	264
Q150	VALORACIONES						0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD						0
Q170	NOTIFICACIONES			6	2	3	46
Q180	CERTIFICADOS		1	15	4	2	135
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	2		72	352	31	1137
Q200	CAJAS			11			48
Q210	VENTA IMPRESOS			31	21	4	231
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS			2	12	1	18
Q230	REVISIONES CATASTRALES			5	1		25
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL			2	21		32
Q250	INSPECCION CATASTRAL						1
Q260	OTROS			1	3	89	107
Q270	INTERESES DE DEMORA				1	1	23
Q280	REQUERIMIENTOS			9		2	103
Q290	CENSOS		2	4	2	1	127
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.				23	2	27
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G. TRIBUTARIA				2	2	4
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA			1	38	1	43
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF				136	1	137
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE				28		28
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS				2	1	21
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.				53	2	57
S000	SUGERENCIA						0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO						0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION						0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS						0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS						0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)						0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)						0
S140	INADECUACION INMUEBLE						0
S170	NOTIFICACIONES						0
S180	CERTIFICADOS						0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA						0
S200	CAJAS						0
S210	VENTA IMPRESOS						0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS						0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL						0
S260	OTROS						0
S290	CENSOS						0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.						0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF						0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE						0
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.						0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>5</b>	<b>5</b>	<b>340</b>	<b>1.312</b>	<b>944</b>	<b>5.941</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**

**Ámbito de Andalucía - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad.El Ejido 4104	GTC Almería 4220	Del ALMERÍA 4600	Ad. Algeciras 11004	Ad. Cádiz 11015	Ad.Pto. Santamaría 11027	Ad. Santucar B 11032	Ad.San Roque 11033
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		2	3		1			1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO		2	1					
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION		2	1	2				
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS						2		2
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO						2		
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
Q070	EMBARGOS				1				1
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS	1							1
Q090	ACTAS DE INSPECCION								
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
Q120	SANCIONES Y RECARGOS						1		
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								
Q140	INADECUACION INMUEBLE		1	2	1	1	1	1	
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES								
Q180	CERTIFICADOS		4						
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		1	7	4		2		
Q200	CAJAS								
Q210	VENTA IMPRESOS				1				
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
Q230	REVISIONES CATASTRALES								
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS								
Q270	INTERESES DE DEMORA								
Q280	REQUERIMIENTOS				1				
Q290	CENSOS								1
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>1</b>	<b>12</b>	<b>14</b>	<b>10</b>	<b>2</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>6</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Andalucía - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad. Ubrique 11038	Del CÁDIZ 11600	Dep.Ad. Algeciras 11711	Ad.Adu La Linea 11712	Dep P Adu Cádiz 11714	Ad.Lucena 14038	Ad Montilla 14042	GTC Córdoba 14420
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		4	1	4		1		1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION		2						2
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		1	3	6				
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO		1						
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
Q070	EMBARGOS								
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS		1						
Q090	ACTAS DE INSPECCION		1						
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)		1						
Q120	SANCIONES Y RECARGOS								
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								
Q140	INADECUACION INMUEBLE	1	2						
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES								
Q180	CERTIFICADOS								
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		1		3	1			
Q200	CAJAS							1	
Q210	VENTA IMPRESOS		1				1		
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
Q230	REVISIONES CATASTRALES								
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS								
Q270	INTERESES DE DEMORA								
Q280	REQUERIMIENTOS								
Q290	CENSOS		1						
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>1</b>	<b>16</b>	<b>4</b>	<b>13</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>3</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Andalucía - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Del CÓRDOBA 14600	Ad Córdoba E 14601	Ad Córdoba O 14602	Ad Guadix 18091	Ad Motril 18142	GTC Granada 18220	Del GRANADA 18600	Ad. Almanjajar 18601
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	1	2				3	7	1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO						8	3	
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION				1		3	2	1
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	2		1		3		2	
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO							1	
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
Q070	EMBARGOS							1	
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS						1		
Q090	ACTAS DE INSPECCION			1					
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)		1					1	
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
Q120	SANCIONES Y RECARGOS								
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								
Q140	INADECUACION INMUEBLE	1	1				2	3	
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES								
Q180	CERTIFICADOS	1		1			3	2	
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	3		1			5	6	1
Q200	CAJAS	1						3	
Q210	VENTA IMPRESOS	1					1	3	1
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
Q230	REVISIONES CATASTRALES								
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS						1		
Q270	INTERESES DE DEMORA								
Q280	REQUERIMIENTOS								
Q290	CENSOS					1		1	1
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>12</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>27</b>	<b>35</b>	<b>5</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Andalucía - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad. Aracena 21007	GTC Huelva 21220	Del HUELVA 21600	Ad. Andújar 23005	Ad. Linares 23055	Ad. Úbeda 23092	Ad. Villacarrillo 23095	GTC Jaén 23220
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		1						1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO		2	1					10
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION		2	1					6
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO								
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
Q070	EMBARGOS				1				
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS			2					3
Q090	ACTAS DE INSPECCION								
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)			2					
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)			2					
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS					1			
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								
Q140	INADECUACION INMUEBLE			1					
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES								
Q180	CERTIFICADOS	2	1						
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		1	5					9
Q200	CAJAS								
Q210	VENTA IMPRESOS			1					
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS					1		1	
Q230	REVISIONES CATASTRALES								1
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								1
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS								
Q270	INTERESES DE DEMORA								
Q280	REQUERIMIENTOS								
Q290	CENSOS						1		3
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								1
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>2</b>	<b>7</b>	<b>15</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>35</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Andalucía - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Del JAÉN 23600	Ad. Marbella 29069	Ad Ronda 29084	Ad Vélez Málaga 29094	Pro-Torremolinos 29103	GTC Málaga 29220	TEAR MÁLAGA 29320	Del MÁLAGA 29600
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	1	1	1					1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO						1		
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	1					2	1	4
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS				1				
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	1	4		1				1
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
Q070	EMBARGOS					1			3
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS								
Q090	ACTAS DE INSPECCION								
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								1
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
Q120	SANCIONES Y RECARGOS								4
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								1
Q140	INADECUACION INMUEBLE								2
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES								1
Q180	CERTIFICADOS	1			2				3
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1	3	1		1	1		8
Q200	CAJAS								1
Q210	VENTA IMPRESOS		2						3
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
Q230	REVISIONES CATASTRALES								
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS								1
Q270	INTERESES DE DEMORA								4
Q280	REQUERIMIENTOS	1							
Q290	CENSOS								
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>6</b>	<b>10</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>38</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Andalucía - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad.Málaga Este 29601	Ad.Málaga Oeste 29602	Aduana Aerop. 29711	Ad Lora Río 41055	Ad. Morón Fr 41065	Ad. Osuna 41068	Ad. Utrera 41095	GTC Sevilla 41220	TEAR Sevilla 41310
Q000	SIN DETERMINAR									
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO				1				2	
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO				1				2	
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	1						1	1	1
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS			1					1	
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO							1		
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS									
Q070	EMBARGOS				4					
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS									
Q090	ACTAS DE INSPECCION									
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)									
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							1		
Q120	SANCIONES Y RECARGOS									
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO									
Q140	INADECUACION INMUEBLE								1	1
Q150	VALORACIONES									
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD									
Q170	NOTIFICACIONES									
Q180	CERTIFICADOS								1	
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA				1		1	1	2	
Q200	CAJAS									
Q210	VENTA IMPRESOS		1							
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS									
Q230	REVISIONES CATASTRALES									
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL									
Q250	INSPECCION CATASTRAL									
Q260	OTROS									
Q270	INTERESES DE DEMORA									
Q280	REQUERIMIENTOS	1						2		
Q290	CENSOS									
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.									
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA									
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA									
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF									
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE									
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS									
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.									
S000	SUGERENCIA									
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO									
S030	TIEMPO DE TRAMITACION									
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS									
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS									
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)									
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)									
S140	INADECUACION INMUEBLE									
S170	NOTIFICACIONES									
S180	CERTIFICADOS									
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA									
S200	CAJAS									
S210	VENTA IMPRESOS									
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS									
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL									
S260	OTROS									
S290	CENSOS									
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.									
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF									
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE									
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.									
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>7</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>10</b>	<b>3</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Andalucía - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Del SEVILLA 41600	Ad. Macarena 41601	Ad. Parque 41603	Ad Nervión San Pablo 41604	Ad Sevilla Oe.Nor. 41606	Del Jerez de la Frontera 53600	Del CEUTA 55600	Del MELILLA 56600	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR									0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	6	1		1		3			52
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	3	1		5	2	1			43
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	8			1		1	1	1	51
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	4	1			1	1			33
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	4	1	2				5		24
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS									0
Q070	EMBARGOS	6								18
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS	1	4		1	1	3			19
Q090	ACTAS DE INSPECCION	2								4
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	2								7
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)	1							1	5
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS		1							8
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO									1
Q140	INADECUACION INMUEBLE	2		2	3			1		30
Q150	VALORACIONES									0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD									0
Q170	NOTIFICACIONES	3			1					5
Q180	CERTIFICADOS	1	1		1	3		1		28
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	24	6	5	10	3	4	1		123
Q200	CAJAS						1			7
Q210	VENTA IMPRESOS	5	1		3	1	2			30
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS									0
Q230	REVISIONES CATASTRALES									1
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL									1
Q250	INSPECCION CATASTRAL									0
Q260	OTROS									2
Q270	INTERESES DE DEMORA									4
Q280	REQUERIMIENTOS	1				1	1	1		10
Q290	CENSOS	1			1					11
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.									0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA									0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA									0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF									0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE									0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS									1
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.									0
S000	SUGERENCIA									0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO									0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION									0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS									0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS									0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)									0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)									0
S140	INADECUACION INMUEBLE									0
S170	NOTIFICACIONES									0
S180	CERTIFICADOS									0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA									0
S200	CAJAS									0
S210	VENTA IMPRESOS									0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS									0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL									0
S260	OTROS									0
S290	CENSOS									0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.									0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF									0
S340	SOPORTE INFORMACION PROGRAMA PADRE									0
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.									0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>74</b>	<b>17</b>	<b>9</b>	<b>27</b>	<b>12</b>	<b>17</b>	<b>10</b>	<b>2</b>	<b>518</b>

## QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES

Ámbito de Aragón - Año 2000

Código	Significado de los códigos	Ad. Monzón 22218	GTC Huesca 22220	Del. HUESCA 22600	Ad. Alcañiz 44013	Del. TERUEL 44600	Ad. Calatayud 50067	GTC. Zaragoza 50220
Q000	SIN DETERMINAR							
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		2	1			1	
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO		4					
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION			3	1			
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS			2				
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO							
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
Q070	EMBARGOS							
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS							
Q090	ACTAS DE INSPECCION			3		1		
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)			1		1		
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
Q120	SANCIONES Y RECARGOS							
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO							
Q140	INADECUACION INMUEBLE							1
Q150	VALORACIONES							
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							
Q170	NOTIFICACIONES							
Q180	CERTIFICADOS							
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1		1		1	1	1
Q200	CAJAS							
Q210	VENTA IMPRESOS							
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS		1					
Q230	REVISIONES CATASTRALES							
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							2
Q250	INSPECCION CATASTRAL							1
Q260	OTROS							
Q270	INTERESES DE DEMORA							
Q280	REQUERIMIENTOS							
Q290	CENSOS							
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS							
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.							
S000	SUGERENCIA							
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
S140	INADECUACION INMUEBLE							
S170	NOTIFICACIONES							
S180	CERTIFICADOS							
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							
S200	CAJAS							
S210	VENTA IMPRESOS							
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
S260	OTROS							
S290	CENSOS							
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE							
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.							
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>1</b>	<b>7</b>	<b>11</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>5</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**  
**Ámbito de Aragón - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	TEAR ZARAGOZA 50310	Del ZARAGOZA 50600	Ad Arrabal Pte Sant 50601	Ad. Delicias 50602	Ad. Las Fuentes 50603	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR						0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		2	2	1	1	10
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO		5	1		1	11
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	2	2	1		1	10
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		6				8
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO		1		1		2
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS						0
Q070	EMBARGOS		1				1
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS		3		2		5
Q090	ACTAS DE INSPECCION		3				7
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)		1				3
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)						0
Q120	SANCIONES Y RECARGOS		1	1		1	3
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO						0
Q140	INADECUACION INMUEBLE		1	1			3
Q150	VALORACIONES						0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD						0
Q170	NOTIFICACIONES		2		1		3
Q180	CERTIFICADOS		1				1
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		18	1			24
Q200	CAJAS						0
Q210	VENTA IMPRESOS		3	4			7
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS		1				2
Q230	REVISIONES CATASTRALES						2
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL						1
Q250	INSPECCION CATASTRAL						0
Q260	OTROS						0
Q270	INTERESES DE DEMORA				2		2
Q280	REQUERIMIENTOS		1		2		3
Q290	CENSOS		1				1
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.						0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA						0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA						0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF						0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE						0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS						0
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.						0
S000	SUGERENCIA						0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO						0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION						0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS						0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS						0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)						0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)						0
S140	INADECUACION INMUEBLE						0
S170	NOTIFICACIONES						0
S180	CERTIFICADOS						0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA						0
S200	CAJAS						0
S210	VENTA IMPRESOS						0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS						0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL						0
S260	OTROS						0
S290	CENSOS						0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.						0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF						0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE						0
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.						0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>2</b>	<b>53</b>	<b>11</b>	<b>9</b>	<b>4</b>	<b>109</b>

## QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES

Ámbito de Asturias - Año 2000

Código	Significado de los códigos	Ad. Cangas Narcea 33011	Ad Langreo 33031	Ad Luarca 33034	Ad Mieres 33037	GTC Oviedo 33220	Del OVIEDO 33600	Del GIJÓN 62600	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR								0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		1			5	4	2	12
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO					10	4		14
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION					39	4		43
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS						2		2
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO						3	1	4
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								0
Q070	EMBARGOS								0
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS					3			3
Q090	ACTAS DE INSPECCION								0
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								0
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								0
Q120	SANCIONES Y RECARGOS				1		1		2
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								0
Q140	INADECUACION INMUEBLE							5	5
Q150	VALORACIONES								0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								0
Q170	NOTIFICACIONES								0
Q180	CERTIFICADOS					1		1	2
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1		1	1	4	9	3	19
Q200	CAJAS								0
Q210	VENTA IMPRESOS						3		3
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								0
Q230	REVISIONES CATASTRALES					1			1
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								0
Q250	INSPECCION CATASTRAL					1			1
Q260	OTROS								0
Q270	INTERESES DE DEMORA								0
Q280	REQUERIMIENTOS						1		1
Q290	CENSOS					1			1
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS						1		1
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								0
S000	SUGERENCIA								0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								0
S140	INADECUACION INMUEBLE								0
S170	NOTIFICACIONES								0
S180	CERTIFICADOS								0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								0
S200	CAJAS								0
S210	VENTA IMPRESOS								0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								0
S260	OTROS								0
S290	CENSOS								0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								0
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>65</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>114</b>

### QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES

Ámbito de Baleares - Año 2000

Código	Significado de los códigos	Deleg Illes Balears Insp 7007	Ad. Eivissa- Formentorera 7026	Ad. Inca 7027	Ad. Menorca 7032	Ad. Manacor 7033
Q000	SIN DETERMINAR					
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO					1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO					
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION					
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS				1	
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO		3			
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					
Q070	EMBARGOS					
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS					
Q090	ACTAS DE INSPECCION	3				
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)		1			
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)					
Q120	SANCIONES Y RECARGOS				2	
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO					
Q140	INADECUACION INMUEBLE		3	2		
Q150	VALORACIONES					
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD					
Q170	NOTIFICACIONES					
Q180	CERTIFICADOS					
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		2	1	1	
Q200	CAJAS					
Q210	VENTA IMPRESOS			1		
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS					
Q230	REVISIONES CATASTRALES					
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL					
Q250	INSPECCION CATASTRAL					
Q260	OTROS					
Q270	INTERESES DE DEMORA					
Q280	REQUERIMIENTOS		1			
Q290	CENSOS		2	2	1	
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.					
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA					
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA					
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF					
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE					
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS					
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.					
S000	SUGERENCIA					
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO					
S030	TIEMPO DE TRAMITACION					
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS					
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)					
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)					
S140	INADECUACION INMUEBLE					
S170	NOTIFICACIONES					
S180	CERTIFICADOS					
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA					
S200	CAJAS					
S210	VENTA IMPRESOS					
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS					
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL					
S260	OTROS					
S290	CENSOS					
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.					
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF					
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE					
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.					
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>3</b>	<b>12</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>1</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Baleares - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	GTC Palma Mallorca 7220	Del Illes BALEARIS 7600	Ad Palma Llevant 7601	Ad Aduanas Marítima 7715	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR					0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	1	4	2		7
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	16	6		1	23
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	2			1	3
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		3			3
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO		1			1
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS		1			1
Q070	EMBARGOS					0
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS					0
Q090	ACTAS DE INSPECCION					0
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)		1	1		2
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)					0
Q120	SANCIONES Y RECARGOS		1			1
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO					0
Q140	INADECUACION INMUEBLE		4	1		5
Q150	VALORACIONES					0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD					0
Q170	NOTIFICACIONES					0
Q180	CERTIFICADOS					0
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	2	4	3	1	10
Q200	CAJAS					0
Q210	VENTA IMPRESOS		7	3		10
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS					0
Q230	REVISIONES CATASTRALES	3				3
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL					0
Q250	INSPECCION CATASTRAL					0
Q260	OTROS	1				1
Q270	INTERESES DE DEMORA					0
Q280	REQUERIMIENTOS		1			1
Q290	CENSOS		6			6
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.					0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA					0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA					0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF					0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE					0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS		2			2
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.					0
S000	SUGERENCIA					0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO					0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION					0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS					0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)					0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)					0
S140	INADECUACION INMUEBLE					0
S170	NOTIFICACIONES					0
S180	CERTIFICADOS					0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA					0
S200	CAJAS					0
S210	VENTA IMPRESOS					0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS					0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL					0
S260	OTROS					0
S290	CENSOS					0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.					0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF					0
S340	SOPORTE INFORMA PROGRAMA PADRE					0
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.					0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>25</b>	<b>41</b>	<b>10</b>	<b>3</b>	<b>79</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**  
**Ámbito de Canarias - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad. Lanzarote 35004	Ad. Fuerteventura 35018	GTC Las Palmas 35220	TEAR LAS PALMAS 35310	Del LAS PALMAS 35600	Ad Adu Fuertev 35712	Ad Adu LAS PALMAS 35714	Ad. Arona 38006	Ad. La Laguna 38023
Q000	SIN DETERMINAR									
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO					1	1	2	1	1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO					4			2	
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION					2				
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS				1	1				
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO								4	
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS									
Q070	EMBARGOS					7				
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS									
Q090	ACTAS DE INSPECCION					21				
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	1								
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)									
Q120	SANCIONES Y RECARGOS					2				2
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO									
Q140	INADECUACION INMUEBLE									
Q150	VALORACIONES									
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD									
Q170	NOTIFICACIONES					2				
Q180	CERTIFICADOS		1			2				
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	3	2	1		11		2	5	2
Q200	CAJAS									1
Q210	VENTA IMPRESOS								2	2
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS									
Q230	REVISIONES CATASTRALES									
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL									
Q250	INSPECCION CATASTRAL									
Q260	OTROS									
Q270	INTERESES DE DEMORA					1				
Q280	REQUERIMIENTOS					2				
Q290	CENSOS					2			1	
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.									
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA									
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA									
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF									
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE									
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS	1				1				
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.									
S000	SUGERENCIA									
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO									
S030	TIEMPO DE TRAMITACION									
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS									
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS									
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)									
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)									
S140	INADECUACION INMUEBLE									
S170	NOTIFICACIONES									
S180	CERTIFICADOS									
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA									
S200	CAJAS									
S210	VENTA IMPRESOS									
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS									
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL									
S260	OTROS									
S290	CENSOS									
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.									
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF									
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE									
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.									
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>5</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>59</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>15</b>	<b>8</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Canarias - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad Puerto Cruz 38028	Ad de La Gomera 38036	Ad de La Palma 38037	Ad del Hierro 38048	GTC Santa Cruz Ten 38220	Del SANTA CRUZ TEN 38600	Ad. Ten Sur 39601	Ad. Ten Puerto 38705	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR									0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO					12	4		1	23
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO					26	1			33
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION					1	1			4
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	1	1				1			5
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO						1			5
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS									0
Q070	EMBARGOS									7
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS									0
Q090	ACTAS DE INSPECCION						1			22
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)									1
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)									0
Q120	SANCIONES Y RECARGOS									4
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO									0
Q140	INADECUACION INMUEBLE					1	1			2
Q150	VALORACIONES									0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD									0
Q170	NOTIFICACIONES				1					3
Q180	CERTIFICADOS					5				8
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	2				3	4	2		37
Q200	CAJAS	1					1			3
Q210	VENTA IMPRESOS			1						5
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS									0
Q230	REVISIONES CATASTRALES					1				1
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL									0
Q250	INSPECCION CATASTRAL									0
Q260	OTROS									0
Q270	INTERESES DE DEMORA						1			2
Q280	REQUERIMIENTOS									2
Q290	CENSOS									3
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.									0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA									0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA									0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF									0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE									0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS	1								3
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.									0
S000	SUGERENCIA									0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO									0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION									0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS									0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS									0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)									0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)									0
S140	INADECUACION INMUEBLE									0
S170	NOTIFICACIONES									0
S180	CERTIFICADOS									0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA									0
S200	CAJAS									0
S210	VENTA IMPRESOS									0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS									0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL									0
S260	OTROS									0
S290	CENSOS									0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.									0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF									0
S340	SOPORTE INFORMA PROGRAMA PADRE									0
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.									0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>5</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>49</b>	<b>16</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>173</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**  
**Ámbito de Cantabria - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad Laredo 39035	Ad Torrelavega 39087	Del SANTANDER 39220	Del SANTANDER 39600	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR					0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO				1	1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO			4	1	5
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION		1	1		2
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS				1	1
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO					0
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					0
Q070	EMBARGOS				1	1
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS				1	1
Q090	ACTAS DE INSPECCION					0
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)				1	1
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)					0
Q120	SANCIONES Y RECARGOS				1	1
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO					0
Q140	INADECUACION INMUEBLE				3	3
Q150	VALORACIONES					0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD					0
Q170	NOTIFICACIONES					0
Q180	CERTIFICADOS	1	1	3		5
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		1	3	6	10
Q200	CAJAS					0
Q210	VENTA IMPRESOS					0
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS					0
Q230	REVISIONES CATASTRALES			1		1
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL					0
Q250	INSPECCION CATASTRAL					0
Q260	OTROS					0
Q270	INTERESES DE DEMORA					0
Q280	REQUERIMIENTOS				1	1
Q290	CENSOS				1	1
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.					0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA					0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA					0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF					0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE					0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS					0
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.					0
S000	SUGERENCIA					0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO					0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION					0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS					0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)					0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)					0
S140	INADECUACION INMUEBLE					0
S170	NOTIFICACIONES					0
S180	CERTIFICADOS					0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA					0
S200	CAJAS					0
S210	VENTA IMPRESOS					0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS					0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL					0
S260	OTROS					0
S290	CENSOS					0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.					0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF					0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE					0
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.					0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>1</b>	<b>3</b>	<b>12</b>	<b>18</b>	<b>34</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**  
**Ámbito de Castilla-La Mancha - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	GTC ALBACETE 2020	Del ALBACETE 2600	Ad Alcázar San Juan 13005	Ad Puertollano 13071	Ad Valdepeñas 13087	Del C-REAL 13600	GTC Cuenca 16220	Del CUENCA 16600
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	2		2	1				
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	12	6					1	1
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION						2		
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		1						
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO		1						
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
Q070	EMBARGOS								1
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS								
Q090	ACTAS DE INSPECCION								
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)		1						
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)		1				2		
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS								
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								
Q140	INADECUACION INMUEBLE		4						2
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES								
Q180	CERTIFICADOS	1						1	1
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		1				1		1
Q200	CAJAS								
Q210	VENTA IMPRESOS					2			
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
Q230	REVISIONES CATASTRALES						1		
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS								
Q270	INTERESES DE DEMORA								
Q280	REQUERIMIENTOS					1			
Q290	CENSOS		1						
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>15</b>	<b>16</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>6</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Castilla-La Mancha - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	GTC Guadalajara 19220	Del GUADALAJARA 19600	Ad Talavera de la Reina 45166	GTC TOLEDO 45220	TEAR Toledo 45310	Del TOLEDO 45600	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR							0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		3					8
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	7			2			21
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION					1	4	6
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		1					2
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO						1	1
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							0
Q070	EMBARGOS		1					2
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS							0
Q090	ACTAS DE INSPECCION							0
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)		2				2	4
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							3
Q120	SANCIONES Y RECARGOS							0
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO							0
Q140	INADECUACION INMUEBLE	1						7
Q150	VALORACIONES							0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							0
Q170	NOTIFICACIONES							0
Q180	CERTIFICADOS				1			3
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	3	3				3	11
Q200	CAJAS							0
Q210	VENTA IMPRESOS		1					3
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							0
Q230	REVISIONES CATASTRALES	1			1			3
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL				1			1
Q250	INSPECCION CATASTRAL							0
Q260	OTROS		1					1
Q270	INTERESES DE DEMORA							0
Q280	REQUERIMIENTOS							1
Q290	CENSOS							1
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.			1				1
Q310	DENUNCIAS ART. 103 L.G. TRIBUTARIA							0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS							0
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.							0
S000	SUGERENCIA							0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							0
S140	INADECUACION INMUEBLE							0
S170	NOTIFICACIONES							0
S180	CERTIFICADOS							0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							0
S200	CAJAS							0
S210	VENTA IMPRESOS							0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							0
S260	OTROS							0
S290	CENSOS							0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							0
S340	SOPORTE INFORMA PROGRAMA PADRE							0
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.							0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>12</b>	<b>12</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>10</b>	<b>79</b>

## QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES

Ámbito de Castilla y León - Año 2000

Código	Significado de los códigos	GTC Ávila 5220	Del. ÁVILA 5600	Ad Aranda Duero 9018	Ad. Miranda Ebro 9224	Del. BURGOS 9600	Ad. Ponferrada 24118	GTC León 24220	Del. LEÓN 24600
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	1				4	1	2	2
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO					1		1	
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	1				5		1	2
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		3		1	4	1		4
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO								
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
Q070	EMBARGOS			1		1			
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS							4	
Q090	ACTAS DE INSPECCION								
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								1
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
Q120	SANCIONES Y RECARGOS				2				1
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								
Q140	INADECUACION INMUEBLE								
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES								
Q180	CERTIFICADOS					1		1	
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1		1		3	1	4	3
Q200	CAJAS		1						
Q210	VENTA IMPRESOS					1			
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
Q230	REVISIONES CATASTRALES								
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS								
Q270	INTERESES DE DEMORA		1						
Q280	REQUERIMIENTOS				1				
Q290	CENSOS				1			2	
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>3</b>	<b>5</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>20</b>	<b>3</b>	<b>15</b>	<b>13</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Castilla y León - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	GTC Palencia 34220	Del. PALENCIA 34600	Del. SALAMANCA 37600	GTC Segovia 40220	Del. SEGOVIA 40600	GTC Soria 42220	Del. SORIA 42600
Q000	SIN DETERMINAR							
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	1		1				
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO				2			
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION		1		1			
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							1
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO		1					
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
Q070	EMBARGOS			1				
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS				1		1	
Q090	ACTAS DE INSPECCION							2
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
Q120	SANCIONES Y RECARGOS							
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO							
Q140	INADECUACION INMUEBLE							
Q150	VALORACIONES							
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							
Q170	NOTIFICACIONES							
Q180	CERTIFICADOS							
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA			3	1		2	2
Q200	CAJAS							
Q210	VENTA IMPRESOS					1		
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
Q230	REVISIONES CATASTRALES				1			
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
Q250	INSPECCION CATASTRAL							
Q260	OTROS							
Q270	INTERESES DE DEMORA							
Q280	REQUERIMIENTOS							
Q290	CENSOS							
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS							
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
S000	SUGERENCIA							
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
S140	INADECUACION INMUEBLE							
S170	NOTIFICACIONES							
S180	CERTIFICADOS							
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							
S200	CAJAS							
S210	VENTA IMPRESOS							
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
S260	OTROS							
S290	CENSOS							
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
S340	SOPORTE INFORM. PROGRAMA PADRE							
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>5</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Castilla y León - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad Medina del Campo 47086	GTC Valladolid 47220	TEAR Valladolid 47310	Del VALLADOLID 47600	Ad Valladolid Capital 47601	GTC Zamora 49220	Del Zamora 49600	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR								0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO								9
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO		1						4
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	1		1					11
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS			1	1				15
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO								1
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								0
Q070	EMBARGOS				1				2
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS								4
Q090	ACTAS DE INSPECCION								2
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								1
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								0
Q120	SANCIONES Y RECARGOS					2			5
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								0
Q140	INADECUACION INMUEBLE				1		1		2
Q150	VALORACIONES								0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								0
Q170	NOTIFICACIONES							1	1
Q180	CERTIFICADOS				1				2
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		1		8			1	30
Q200	CAJAS								1
Q210	VENTA IMPRESOS								2
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								0
Q230	REVISIONES CATASTRALES								0
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL		1						1
Q250	INSPECCION CATASTRAL								0
Q260	OTROS								0
Q270	INTERESES DE DEMORA								1
Q280	REQUERIMIENTOS		1						2
Q290	CENSOS		1		1				5
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								0
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								0
S000	SUGERENCIA								0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								0
S140	INADECUACION INMUEBLE								0
S170	NOTIFICACIONES								0
S180	CERTIFICADOS								0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								0
S200	CAJAS								0
S210	VENTA IMPRESOS								0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								0
S260	OTROS								0
S290	CENSOS								0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								0
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>1</b>	<b>5</b>	<b>2</b>	<b>13</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>101</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**  
**Ámbito de Cataluña - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad. Arenys Mar 8006	Ad. Badalona 8015	Ad. Berga 8022	Ad. Cornella LI 8072	Ad. Granollers 8095	Ad. Hospitalet LI 8100	Ad. Igualada 8101	Ad. Manresa 8112
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		2	2	3	2	1		
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO				2				1
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION			1	7		2		
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	1			2		3		2
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO				1	1	1		
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
Q070	EMBARGOS		1						
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS			1					
Q090	ACTAS DE INSPECCION						1		
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)				2				
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS		1	2		1			
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								
Q140	INADECUACION INMUEBLE	1							
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES	1							
Q180	CERTIFICADOS	1	1		1		2		
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1	2		7	3	11		
Q200	CAJAS	1							
Q210	VENTA IMPRESOS				1	1	1		
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS				1				
Q230	REVISIONES CATASTRALES								
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS		1						
Q270	INTERESES DE DEMORA								
Q280	REQUERIMIENTOS	2							
Q290	CENSOS				1			1	
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>8</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>28</b>	<b>8</b>	<b>22</b>	<b>1</b>	<b>3</b>

## QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)

Ámbito de Cataluña - Año 2000

Código	Significado de los códigos	Ad. Mataró 8120	Ad. Sabadell 8186	Ad.Sant Cugat V 8204	Ad.Sant Feliu LI 8210	GTC Barcelona 8220	Ad.Santa Coloma G 8245	Ad. Terrassa 8279	Ad. Vic 8299
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	1	1		2	9	1	1	
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	1	1	2	1	1		1	
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	1		3	4	1			
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	1			1			5	
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO		1			1		1	
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS	1							
Q070	EMBARGOS								
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS								
Q090	ACTAS DE INSPECCION								
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)		1						
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)				1				
Q120	SANCIONES Y RECARGOS		1	1					
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								
Q140	INADECUACION INMUEBLE		3					2	1
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES								
Q180	CERTIFICADOS			2					
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1	2		2	2		2	
Q200	CAJAS								
Q210	VENTA IMPRESOS		2				1		
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
Q230	REVISIONES CATASTRALES					1			
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS		1						
Q270	INTERESES DE DEMORA			1					
Q280	REQUERIMIENTOS				1		2		
Q290	CENSOS		1		1		1	1	
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>6</b>	<b>14</b>	<b>9</b>	<b>13</b>	<b>15</b>	<b>5</b>	<b>13</b>	<b>1</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Cataluña - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad. Vilafranca P 8306	Ad Vilanova i la G 8308	TEAR Barcelona 8310	Del BARCELONA 8600	Ad. Casc Antic 8601	Ad. Colom 8602	Ad.Sants Les Corts 8603	Ad. Pedralbes S 8604
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		1	1	9	2	3	1	1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO				2	1			1
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	1		51	3		3	1	
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		1		3		1		
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO						1	1	
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
Q070	EMBARGOS				5				
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS								
Q090	ACTAS DE INSPECCION			1	3				
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)				9			1	
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)		1		2				
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS				1		1	2	
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								2
Q140	INADECUACION INMUEBLE				4	2			
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES								
Q180	CERTIFICADOS		1				1	1	
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	3	5		15	1	4	3	4
Q200	CAJAS				1				
Q210	VENTA IMPRESOS		1		5	1			1
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS						1		
Q230	REVISIONES CATASTRALES								
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS				2	1			
Q270	INTERESES DE DEMORA								1
Q280	REQUERIMIENTOS								1
Q290	CENSOS								
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.				1				
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA				3				
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS				2				1
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>4</b>	<b>10</b>	<b>53</b>	<b>70</b>	<b>8</b>	<b>15</b>	<b>10</b>	<b>12</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Cataluña - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad. Gracia 8605	Ad. Horta 8606	Ad.Sant Andreu 8607	Ad.Poble Nou 8608	Ad. Sagrada F 8609	Ad. Letamendi 8610	Adu. Bar Carre 8711	Adu. Insp Re 8722
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	2	3	1		1	1	1	1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	3	3	1			7		
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION		6	4	1	1	8	2	
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	2	4	1	1		6	3	
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	1	1	1	1	3	3		
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					1	1		
Q070	EMBARGOS						2		
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS						1		
Q090	ACTAS DE INSPECCION								
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	1				2	1		
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)						1		
Q120	SANCIONES Y RECARGOS		1	1	1		1		
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								
Q140	INADECUACION INMUEBLE	1	2	2	1		1	1	
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES						1		
Q180	CERTIFICADOS						1		
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		3	2	2	1	15	1	1
Q200	CAJAS			1			2		
Q210	VENTA IMPRESOS						5		
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
Q230	REVISIONES CATASTRALES								
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS							1	
Q270	INTERESES DE DEMORA								
Q280	REQUERIMIENTOS						4		
Q290	CENSOS	3	1				5		
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.				1				
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>13</b>	<b>24</b>	<b>14</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>66</b>	<b>9</b>	<b>2</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Cataluña - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	D Bar Insp 8911	Ad La Bisbal 17025	Ad.Figueres 17072	Ad Olot 17121	GTC Girona 17200	Del GIRONA 17600	Del LLEIDA 25600
Q000	SIN DETERMINAR							
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	3		1		1		2
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO					2		
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	1				2	1	1
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							1
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	1		1				2
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS						2	
Q070	EMBARGOS							
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS							
Q090	ACTAS DE INSPECCION	19						
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)						1	
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							1
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS				1			4
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO							
Q140	INADECUACION INMUEBLE		1	2				2
Q150	VALORACIONES							
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							
Q170	NOTIFICACIONES							
Q180	CERTIFICADOS							
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		1				2	3
Q200	CAJAS							
Q210	VENTA IMPRESOS						1	
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
Q230	REVISIONES CATASTRALES							
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
Q250	INSPECCION CATASTRAL							
Q260	OTROS							
Q270	INTERESES DE DEMORA	2						
Q280	REQUERIMIENTOS							1
Q290	CENSOS							1
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS	1						
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.						2	
S000	SUGERENCIA							
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
S140	INADECUACION INMUEBLE							
S170	NOTIFICACIONES							
S180	CERTIFICADOS							
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							
S200	CAJAS							
S210	VENTA IMPRESOS							
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
S260	OTROS							
S290	CENSOS							
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE							
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>27</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>9</b>	<b>18</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Cataluña - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Dep P Adua La Farga M 25712	Ad .Reus 43125	Ad.Tortosa 43157	GTC TARRAGONA 43220	Del. TARRAGONA 43600	Adu. Tarragona 43712	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR							0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	5	1		2			68
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO		1		2			33
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION		1	1				107
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	1	1					40
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO			1				23
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS			1				2
Q070	EMBARGOS							12
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS					1		3
Q090	ACTAS DE INSPECCION							24
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							18
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							6
Q120	SANCIONES Y RECARGOS							19
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO							2
Q140	INADECUACION INMUEBLE					1		27
Q150	VALORACIONES							0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							0
Q170	NOTIFICACIONES							2
Q180	CERTIFICADOS							11
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1	1			1	1	103
Q200	CAJAS							5
Q210	VENTA IMPRESOS				1	1		22
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							1
Q230	REVISIONES CATASTRALES							2
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							0
Q250	INSPECCION CATASTRAL							0
Q260	OTROS							6
Q270	INTERESES DE DEMORA							4
Q280	REQUERIMIENTOS							11
Q290	CENSOS							17
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							1
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							3
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS							4
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							2
S000	SUGERENCIA							0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							0
S140	INADECUACION INMUEBLE							0
S170	NOTIFICACIONES							0
S180	CERTIFICADOS							0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							0
S200	CAJAS							0
S210	VENTA IMPRESOS							0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							0
S260	OTROS							0
S290	CENSOS							0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE							0
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>7</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>578</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**  
**Ámbito de Extremadura - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad Navalmoral Mata 10134	Ad. Plasencia 10151	GTC Badajoz 10220	Del. CÁCERES 10600	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR					0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO				1	1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO					0
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION			2		2
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	2				5
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO					4
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					0
Q070	EMBARGOS					0
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS					0
Q090	ACTAS DE INSPECCION					0
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)					1
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)					0
Q120	SANCIONES Y RECARGOS					0
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO					0
Q140	INADECUACION INMUEBLE		1		4	5
Q150	VALORACIONES					0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD					0
Q170	NOTIFICACIONES					0
Q180	CERTIFICADOS		1			2
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		2		2	5
Q200	CAJAS					1
Q210	VENTA IMPRESOS				2	2
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS					0
Q230	REVISIONES CATASTRALES					0
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL					1
Q250	INSPECCION CATASTRAL					0
Q260	OTROS					0
Q270	INTERESES DE DEMORA					1
Q280	REQUERIMIENTOS				1	2
Q290	CENSOS			1	1	2
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.					0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA					0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA					0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF					0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE					0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS					0
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.					0
S000	SUGERENCIA					0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO					0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION					0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS					0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)					0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)					0
S140	INADECUACION INMUEBLE					0
S170	NOTIFICACIONES					0
S180	CERTIFICADOS					0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA					0
S200	CAJAS					0
S210	VENTA IMPRESOS					0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS					0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL					0
S260	OTROS					0
S290	CENSOS					0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.					0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF					0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE					0
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.					0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>2</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>11</b>	<b>34</b>

## QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES

Ámbito de Galicia - Año 2000

Código	Significado de los códigos	Ad. Betanzos 15009	Ad. Carballo 15019	Ad. Ferrol 15037	Ad. Ribeira 15074	Ad. Santiago C 15079	GTC A Coruña 15220	TEAR Galicia 15310
Q000	SIN DETERMINAR							
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO						2	
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	1		1		2	11	1
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	1		1	1	1		2
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	1		1		1		
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
Q070	EMBARGOS				1			
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS					2	1	
Q090	ACTAS DE INSPECCION							
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	1						
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
Q120	SANCIONES Y RECARGOS							
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO							
Q140	INADECUACION INMUEBLE		1	1	1			
Q150	VALORACIONES							
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							
Q170	NOTIFICACIONES						1	
Q180	CERTIFICADOS			1	4		2	
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA			1	3	7	10	
Q200	CAJAS							
Q210	VENTA IMPRESOS					2		
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
Q230	REVISIONES CATASTRALES							
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
Q250	INSPECCION CATASTRAL							
Q260	OTROS							
Q270	INTERESES DE DEMORA							
Q280	REQUERIMIENTOS				4	1		
Q290	CENSOS						3	
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS				1			
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
S000	SUGERENCIA							
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
S140	INADECUACION INMUEBLE							
S170	NOTIFICACIONES							
S180	CERTIFICADOS							
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							
S200	CAJAS							
S210	VENTA IMPRESOS							
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
S260	OTROS							
S290	CENSOS							
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE							
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>4</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>15</b>	<b>16</b>	<b>30</b>	<b>3</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Galicia - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Del. A CORUÑA 15600	Aduana Santiago C 15712	Ad. Foz 27019	GTC Lugo 27220	Del. LUGO 27600	Ad. Carballino 32020	Ad. Verín 32086
Q000	SIN DETERMINAR							
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	1	1		1			
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	1			2			
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	8			1			
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	5					1	
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	6						
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
Q070	EMBARGOS	1						
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS	2						
Q090	ACTAS DE INSPECCION	1						
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	3				1		
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)	1						
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS	6						
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO							
Q140	INADECUACION INMUEBLE					1		
Q150	VALORACIONES							
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							
Q170	NOTIFICACIONES	1						
Q180	CERTIFICADOS	2						
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	10		1		4		
Q200	CAJAS							
Q210	VENTA IMPRESOS	4				1		
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
Q230	REVISIONES CATASTRALES							
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
Q250	INSPECCION CATASTRAL							
Q260	OTROS							
Q270	INTERESES DE DEMORA							
Q280	REQUERIMIENTOS	8						
Q290	CENSOS	1						1
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS		1					
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.							
S000	SUGERENCIA							
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
S140	INADECUACION INMUEBLE							
S170	NOTIFICACIONES							
S180	CERTIFICADOS							
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							
S200	CAJAS							
S210	VENTA IMPRESOS							
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
S260	OTROS							
S290	CENSOS							
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE							
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.							
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>61</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>7</b>	<b>1</b>	<b>1</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Galicia - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Del OURENSE 32600	Ad. Tui 36055	GTC Pontevedra 36220	Aduana Tui 36704	Del. PONTEVEDRA 36600	Del. VIGO 54600	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR							0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		1	1	1	1	13	22
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO			5		1	5	14
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION					1	6	32
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS						2	14
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO					1	3	13
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							0
Q070	EMBARGOS							2
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS			2			2	9
Q090	ACTAS DE INSPECCION						2	3
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							5
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)					1		2
Q120	SANCIONES Y RECARGOS							6
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO							0
Q140	INADECUACION INMUEBLE		1			1	9	15
Q150	VALORACIONES							0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							0
Q170	NOTIFICACIONES					1		3
Q180	CERTIFICADOS						1	10
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1		5		5	4	51
Q200	CAJAS						4	4
Q210	VENTA IMPRESOS					2		9
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							0
Q230	REVISIONES CATASTRALES						1	1
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL			1				1
Q250	INSPECCION CATASTRAL							0
Q260	OTROS							0
Q270	INTERESES DE DEMORA							0
Q280	REQUERIMIENTOS			1		1		15
Q290	CENSOS						2	7
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS							2
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.							0
S000	SUGERENCIA							0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							0
S140	INADECUACION INMUEBLE							0
S170	NOTIFICACIONES							0
S180	CERTIFICADOS							0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							0
S200	CAJAS							0
S210	VENTA IMPRESOS							0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							0
S260	OTROS							0
S290	CENSOS							0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE							0
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.							0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>15</b>	<b>1</b>	<b>15</b>	<b>54</b>	<b>240</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**  
**Ámbito de La Rioja - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	GTC LOGROÑO 26220	Del LOGROÑO 26600	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR			0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	1	1	2
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO			0
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION			0
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		1	1
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO			0
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS			0
Q070	EMBARGOS			0
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS			0
Q090	ACTAS DE INSPECCION			0
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)			0
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)			0
Q120	SANCIONES Y RECARGOS			0
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO			0
Q140	INADECUACION INMUEBLE			0
Q150	VALORACIONES			0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD			0
Q170	NOTIFICACIONES			0
Q180	CERTIFICADOS			0
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1	5	6
Q200	CAJAS			0
Q210	VENTA IMPRESOS			0
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS			0
Q230	REVISIONES CATASTRALES			0
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL			0
Q250	INSPECCION CATASTRAL			0
Q260	OTROS			0
Q270	INTERESES DE DEMORA		1	1
Q280	REQUERIMIENTOS			0
Q290	CENSOS			0
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.			0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA			0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA			0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF			0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE			0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS			0
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.			0
S000	SUGERENCIA			0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO			0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION			0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS			0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS			0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)			0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)			0
S140	INADECUACION INMUEBLE			0
S170	NOTIFICACIONES			0
S180	CERTIFICADOS			0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA			0
S200	CAJAS			0
S210	VENTA IMPRESOS			0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS			0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL			0
S260	OTROS			0
S290	CENSOS			0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.			0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF			0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE			0
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.			0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>2</b>	<b>8</b>	<b>10</b>

## QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES

Ámbito de Madrid - Año 2000

Código	Significado de los códigos	Ad. Alcalá H. 28005	Ad. Alcobendas 28006	Ad. Alcorcón 28007	Ad. Aranjuez 28013	Ad. Arganda 28014	Ad. Colmenar 28045	Ad. Escorial 28054
Q000	SIN DETERMINAR							
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	1	2	1	2			2
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO		1	1	1			1
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	1			2	1	2	1
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		3		2		3	1
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	2		2				3
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							1
Q070	EMBARGOS	2		3				
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS	1	1	2	3			2
Q090	ACTAS DE INSPECCION							
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
Q120	SANCIONES Y RECARGOS							
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO							
Q140	INADECUACION INMUEBLE		4	3				
Q150	VALORACIONES							
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							
Q170	NOTIFICACIONES							
Q180	CERTIFICADOS	1						
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	3	5	5	4	2	2	1
Q200	CAJAS							1
Q210	VENTA IMPRESOS	1		2	1	1		
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
Q230	REVISIONES CATASTRALES						2	
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
Q250	INSPECCION CATASTRAL							
Q260	OTROS							
Q270	INTERESES DE DEMORA							
Q280	REQUERIMIENTOS		2	3				3
Q290	CENSOS			2		4		
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS							
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
S000	SUGERENCIA							
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
S140	INADECUACION INMUEBLE							
S170	NOTIFICACIONES							
S180	CERTIFICADOS							
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							
S200	CAJAS							
S210	VENTA IMPRESOS							
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
S260	OTROS							
S290	CENSOS							
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE							
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>12</b>	<b>18</b>	<b>24</b>	<b>15</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>16</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Madrid - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad. Fuenlabrada 28058	Ad. Getafe 28065	Ad. Leganés 28074	Ad. Móstoles 28092	Ad. Pozuelo 28115	Ad. Torrejón 28148	GTC Madrid 28220
Q000	SIN DETERMINAR							
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	7		3	4	4	4	3
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	1	1	14			1	6
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	1		1		3	3	16
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	1		3		2		
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO			2	1	4	2	
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
Q070	EMBARGOS		1		1			
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS					1	1	4
Q090	ACTAS DE INSPECCION							
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)				2			
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)	1						1
Q120	SANCIONES Y RECARGOS			1				
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO							
Q140	INADECUACION INMUEBLE	1		2		5		
Q150	VALORACIONES							
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							
Q170	NOTIFICACIONES						1	1
Q180	CERTIFICADOS		1			3		3
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		3	6	6	6	3	28
Q200	CAJAS	1						
Q210	VENTA IMPRESOS		1			1		
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
Q230	REVISIONES CATASTRALES							3
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							1
Q250	INSPECCION CATASTRAL							
Q260	OTROS							
Q270	INTERESES DE DEMORA					1		
Q280	REQUERIMIENTOS				1	2		
Q290	CENSOS		1		3	2		21
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS							
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
S000	SUGERENCIA							
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
S140	INADECUACION INMUEBLE							
S170	NOTIFICACIONES							
S180	CERTIFICADOS							
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							
S200	CAJAS							
S210	VENTA IMPRESOS							
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
S260	OTROS							
S290	CENSOS							
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE							
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>13</b>	<b>8</b>	<b>32</b>	<b>18</b>	<b>35</b>	<b>15</b>	<b>87</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Madrid - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	TEAC 28300	TEAR Madrid 28310	Del. MADRID 28600	Ad. Arganzuela 28601	Ad. Carabanchel 28602	Ad. Centro 28603	Ad. C. Lineal 28604
Q000	SIN DETERMINAR							
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO			16	2	5	1	1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO			6		6	6	
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	5	15	23		1	3	3
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	2	2	6	1		3	1
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO			6	3	2	8	2
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS			2		1		
Q070	EMBARGOS			20			1	1
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS			4	2			2
Q090	ACTAS DE INSPECCION			20		1		
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)		1	25		1	1	
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)			11				
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS			3	1			
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO			1				
Q140	INADECUACION INMUEBLE			34	3		3	
Q150	VALORACIONES							
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							
Q170	NOTIFICACIONES		3	2			2	
Q180	CERTIFICADOS			1		1	2	3
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA			14	6	8	4	6
Q200	CAJAS			6		2		1
Q210	VENTA IMPRESOS			38		1	5	4
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
Q230	REVISIONES CATASTRALES							
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
Q250	INSPECCION CATASTRAL							
Q260	OTROS			3				
Q270	INTERESES DE DEMORA							
Q280	REQUERIMIENTOS				3	1	4	
Q290	CENSOS				1		2	
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS			4				
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
S000	SUGERENCIA							
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
S140	INADECUACION INMUEBLE							
S170	NOTIFICACIONES							
S180	CERTIFICADOS							
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							
S200	CAJAS							
S210	VENTA IMPRESOS							
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
S260	OTROS							
S290	CENSOS							
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE							
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>7</b>	<b>21</b>	<b>245</b>	<b>22</b>	<b>30</b>	<b>45</b>	<b>24</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Madrid - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad. Chamartin 28605	Ad. Fuencarral 28606	Ad.Hortaleza -Barajas 28607	Ad. Latina 28608	Ad.Villa de Vallecas 28609	Ad. Vicálvaro 28610	Ad. Retiro 28611
Q000	SIN DETERMINAR							
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	5	1	2	1	2	1	
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	2		1	2			
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	2	2	2	2		3	2
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	3	2		2	1	1	1
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	7		3	1			1
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS		1					1
Q070	EMBARGOS							
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS	5		3	2			
Q090	ACTAS DE INSPECCION							
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	1			1			3
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
Q120	SANCIONES Y RECARGOS			1			1	
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO							
Q140	INADECUACION INMUEBLE	2		1		1	1	
Q150	VALORACIONES							
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							
Q170	NOTIFICACIONES				1			1
Q180	CERTIFICADOS	2						1
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	8	4	6	11	2	1	6
Q200	CAJAS	2	1					
Q210	VENTA IMPRESOS	3	1	4	5	1		1
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
Q230	REVISIONES CATASTRALES							
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
Q250	INSPECCION CATASTRAL							
Q260	OTROS	1						
Q270	INTERESES DE DEMORA		1					1
Q280	REQUERIMIENTOS		1	4			1	2
Q290	CENSOS	1			1	1		5
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS							
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
S000	SUGERENCIA							
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							
S140	INADECUACION INMUEBLE							
S170	NOTIFICACIONES							
S180	CERTIFICADOS							
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							
S200	CAJAS							
S210	VENTA IMPRESOS							
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							
S260	OTROS							
S290	CENSOS							
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE							
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.							
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>44</b>	<b>14</b>	<b>27</b>	<b>29</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>25</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Madrid - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad. Salamanca 28612	Ad. San Blas 28613	Ad. Puente de Vallecas 28614	Ad. Villaverde -Usera 28615	Ad. Guzmán Bueno 28616	Ad. Aerop. Barajas 28712	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR							0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	2		2	1	14	2	91
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	7	1		2	5		65
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	7		1		17		119
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	6	1	2		6		55
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	2	2	2	4	6		65
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					1		5
Q070	EMBARGOS		3	1		3		38
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS	3			1	1		38
Q090	ACTAS DE INSPECCION							21
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)		1					36
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							13
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS	1				4		12
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO							1
Q140	INADECUACION INMUEBLE		1		3			64
Q150	VALORACIONES							0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD							0
Q170	NOTIFICACIONES		1			4		17
Q180	CERTIFICADOS	4	2	2	2	8		36
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	12	3	5	6	53	1	230
Q200	CAJAS				1			15
Q210	VENTA IMPRESOS	3		1	4	2		80
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							0
Q230	REVISIONES CATASTRALES							3
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							3
Q250	INSPECCION CATASTRAL							0
Q260	OTROS							4
Q270	INTERESES DE DEMORA	1		1				5
Q280	REQUERIMIENTOS	1	1		4	9		42
Q290	CENSOS	3				9		56
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA							0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA							0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE							0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS							4
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.							0
S000	SUGERENCIA							0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO							0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION							0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS							0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS							0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)							0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)							0
S140	INADECUACION INMUEBLE							0
S170	NOTIFICACIONES							0
S180	CERTIFICADOS							0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA							0
S200	CAJAS							0
S210	VENTA IMPRESOS							0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS							0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL							0
S260	OTROS							0
S290	CENSOS							0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.							0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF							0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE							0
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.							0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>52</b>	<b>16</b>	<b>17</b>	<b>28</b>	<b>142</b>	<b>3</b>	<b>1.118</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**  
**Ámbito de Murcia - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Ad Cieza 30019	Ad Lorca 30024	Ad Mula 30029	GTC Murcia 30210	Del MURCIA 30600	Del Cartagena 51600	Del Prov Adu Cart 51701	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR								0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		1			2	1	1	5
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO		1			3			6
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION					5	1		6
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS					1			1
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO					1			1
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								0
Q070	EMBARGOS								0
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS					1			1
Q090	ACTAS DE INSPECCION								0
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)					1	5		6
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)		1						1
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS	1	1			3			5
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO					1			1
Q140	INADECUACION INMUEBLE		1			2			3
Q150	VALORACIONES								0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								0
Q170	NOTIFICACIONES		1						1
Q180	CERTIFICADOS					3			3
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1	1	1		11	1		15
Q200	CAJAS						1		1
Q210	VENTA IMPRESOS					1			1
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								0
Q230	REVISIONES CATASTRALES								0
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								0
Q250	INSPECCION CATASTRAL								0
Q260	OTROS								0
Q270	INTERESES DE DEMORA					1			1
Q280	REQUERIMIENTOS								0
Q290	CENSOS					2			2
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS					1			1
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								0
S000	SUGERENCIA								0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								0
S140	INADECUACION INMUEBLE								0
S170	NOTIFICACIONES								0
S180	CERTIFICADOS								0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								0
S200	CAJAS								0
S210	VENTA IMPRESOS								0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								0
S260	OTROS								0
S290	CENSOS								0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								0
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>2</b>	<b>7</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>39</b>	<b>9</b>	<b>1</b>	<b>61</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**  
**Ámbito de Navarra - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Del. NAVARRA 31600	Aduana Imarcoain 31713	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR			0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO			0
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO			0
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION			0
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS			0
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO			0
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS			0
Q070	EMBARGOS			0
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS			0
Q090	ACTAS DE INSPECCION			0
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)			0
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)			0
Q120	SANCIONES Y RECARGOS			0
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO			0
Q140	INADECUACION INMUEBLE	3		3
Q150	VALORACIONES			0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD			0
Q170	NOTIFICACIONES			0
Q180	CERTIFICADOS			0
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1	1	2
Q200	CAJAS			0
Q210	VENTA IMPRESOS			0
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS			0
Q230	REVISIONES CATASTRALES			0
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL			0
Q250	INSPECCION CATASTRAL			0
Q260	OTROS			0
Q270	INTERESES DE DEMORA			0
Q280	REQUERIMIENTOS			0
Q290	CENSOS			0
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.			0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA			0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA			0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF			0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE			0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS			0
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.			0
S000	SUGERENCIA			0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO			0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION			0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS			0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS			0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)			0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)			0
S140	INADECUACION INMUEBLE			0
S170	NOTIFICACIONES			0
S180	CERTIFICADOS			0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA			0
S200	CAJAS			0
S210	VENTA IMPRESOS			0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS			0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL			0
S260	OTROS			0
S290	CENSOS			0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.			0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF			0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE			0
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.			0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>4</b>	<b>1</b>	<b>5</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**  
**Ámbito de País Vasco - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Del. GUIPÚZCOA 20600	Del. VIZCAYA 48600	Ad Adu Bilbao 48704	Ad Adu Santurce 48714	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR					0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO					0
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO				1	1
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION					0
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS			1		1
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO					0
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					0
Q070	EMBARGOS					0
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS					0
Q090	ACTAS DE INSPECCION					0
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)					0
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)					0
Q120	SANCIONES Y RECARGOS					0
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO					0
Q140	INADECUACION INMUEBLE					0
Q150	VALORACIONES					0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD					0
Q170	NOTIFICACIONES					0
Q180	CERTIFICADOS		1			1
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA					0
Q200	CAJAS					0
Q210	VENTA IMPRESOS					0
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS					0
Q230	REVISIONES CATASTRALES					0
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL					0
Q250	INSPECCION CATASTRAL					0
Q260	OTROS					0
Q270	INTERESES DE DEMORA					0
Q280	REQUERIMIENTOS					0
Q290	CENSOS	1	1			2
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.					0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA					0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA					0
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF					0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE					0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS					0
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.					0
S000	SUGERENCIA					0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO					0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION					0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS					0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS					0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)					0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)					0
S140	INADECUACION INMUEBLE					0
S170	NOTIFICACIONES					0
S180	CERTIFICADOS					0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA					0
S200	CAJAS					0
S210	VENTA IMPRESOS					0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS					0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL					0
S260	OTROS					0
S290	CENSOS					0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.					0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF					0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE					0
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.					0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>5</b>

## QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES

Ámbito de Valencia - Año 2000

Código	Significado de los códigos	Del ALICANTE Insp 3007	Ad. Alcoy 3009	Ad. Benidorm 3031	Ad. Denia 3063	Ad. Elche 3065	Ad. Elda 3066	Ad. Orihuela 3099	Ad. Villena 3140
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO				1	1			1
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO				1			2	
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION		4						
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		2			1	13		
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO			1		1			
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
Q070	EMBARGOS								
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS								
Q090	ACTAS DE INSPECCION	1							
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
Q120	SANCIONES Y RECARGOS								
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								
Q140	INADECUACION INMUEBLE			1			1		
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES						2	1	
Q180	CERTIFICADOS				3	1			
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA			1		1	2		1
Q200	CAJAS					1	2		
Q210	VENTA IMPRESOS			1	2		1		1
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
Q230	REVISIONES CATASTRALES								
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS								
Q270	INTERESES DE DEMORA								
Q280	REQUERIMIENTOS						1		
Q290	CENSOS			1	1				
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA		1						
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>1</b>	<b>7</b>	<b>5</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>22</b>	<b>3</b>	<b>3</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Valencia - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	GTC Alicante 3200	Del ALICANTE 3600	Ad Vila Real 12135	GTC Castellón 12220	Del CASTELLÓN 12600	Ad Alzira 46017	Ad. Catarroja 46096	Ad. Gandia 46133
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	4	9				1		
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO		3			4			
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	3	4		5	1	2	1	
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		2					1	
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO		5						
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
Q070	EMBARGOS		1				2		
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS			1					
Q090	ACTAS DE INSPECCION								
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)					1			
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)		1						
Q120	SANCIONES Y RECARGOS		1			1			
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO								
Q140	INADECUACION INMUEBLE	1				3	1		
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES		2						
Q180	CERTIFICADOS	1	6					1	1
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	7	17	1		4			
Q200	CAJAS		4			1	1		
Q210	VENTA IMPRESOS		1			2	1		
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS		1						
Q230	REVISIONES CATASTRALES	2							
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS								
Q270	INTERESES DE DEMORA								
Q280	REQUERIMIENTOS							5	
Q290	CENSOS								
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>18</b>	<b>57</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>17</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>1</b>

## QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)

Ámbito de Valencia - Año 2000

Código	Significado de los códigos	Ad. Liria 46149	Ad. Manises 46161	Ad. Moncada 46173	GTO Valencia 46210	Ad. Sagunt 46222	Ad. Sueca 46237	Ad. Torrent 46246	TEAR Valencia 46310
Q000	SIN DETERMINAR								
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO			1	7	1		1	
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	1					1		
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION			1	2			1	2
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO								
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
Q070	EMBARGOS								
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS								
Q090	ACTAS DE INSPECCION								
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)			1					
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
Q120	SANCIONES Y RECARGOS					1			
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO			1					
Q140	INADECUACION INMUEBLE			2	1			1	
Q150	VALORACIONES								
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD								
Q170	NOTIFICACIONES								
Q180	CERTIFICADOS				1				
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1	2		4	2		4	
Q200	CAJAS		1					1	
Q210	VENTA IMPRESOS			1					
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
Q230	REVISIONES CATASTRALES				3				
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL				2				
Q250	INSPECCION CATASTRAL								
Q260	OTROS								
Q270	INTERESES DE DEMORA								
Q280	REQUERIMIENTOS								
Q290	CENSOS			1					
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA								
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA								
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE								
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS								
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
S000	SUGERENCIA								
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO								
S030	TIEMPO DE TRAMITACION								
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS								
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS								
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)								
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)								
S140	INADECUACION INMUEBLE								
S170	NOTIFICACIONES								
S180	CERTIFICADOS								
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA								
S200	CAJAS								
S210	VENTA IMPRESOS								
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS								
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL								
S260	OTROS								
S290	CENSOS								
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.								
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF								
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE								
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.								
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>2</b>	<b>3</b>	<b>8</b>	<b>20</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>9</b>	<b>2</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES (Continuación)**  
**Ámbito de Valencia - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	Del VALENCIA 46600	Ad.Valencia Grao 46601	Ad.Valencia Norte 46602	Ad.Guillén Castro 46603	Del Valencia Insp 46911	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR						0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	4	2	2	1		36
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	5	2	1	3		23
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	4	1	1	1		33
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS		2		1		22
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	4	3				14
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS						0
Q070	EMBARGOS	3	1				7
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS						1
Q090	ACTAS DE INSPECCION	1				10	12
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	2					4
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)	7					8
Q120	SANCIONES Y RECARGOS	1	1		1		6
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO	3					4
Q140	INADECUACION INMUEBLE						11
Q150	VALORACIONES						0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD						0
Q170	NOTIFICACIONES				1		6
Q180	CERTIFICADOS	1					15
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	8	7	10			72
Q200	CAJAS						11
Q210	VENTA IMPRESOS	15	3	1	1		31
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS	1					2
Q230	REVISIONES CATASTRALES						5
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL						2
Q250	INSPECCION CATASTRAL						0
Q260	OTROS					1	1
Q270	INTERESES DE DEMORA						0
Q280	REQUERIMIENTOS	1	1				9
Q290	CENSOS	2					4
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.						0
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA						0
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA						1
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF						0
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE						0
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS						0
Q360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.						0
S000	SUGERENCIA						0
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO						0
S030	TIEMPO DE TRAMITACION						0
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS						0
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS						0
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)						0
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)						0
S140	INADECUACION INMUEBLE						0
S170	NOTIFICACIONES						0
S180	CERTIFICADOS						0
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA						0
S200	CAJAS						0
S210	VENTA IMPRESOS						0
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS						0
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL						0
S260	OTROS						0
S290	CENSOS						0
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.						0
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF						0
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE						0
S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBU.						0
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>62</b>	<b>23</b>	<b>15</b>	<b>9</b>	<b>11</b>	<b>340</b>

**QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS Y SERVICIOS RESPONSABLES**  
**Ámbito de los Servicios Centrales - Año 2000**

Código	Significado de los códigos	DG Tributos 90003	DG Catastro 90220	DGC Hdas Ter 90711	Dp Gestión T 90910	Dp Insp FyT 90911	Dp Recaud T 90912	Dp RR HH y AE 90940	Dp Infor T 90954	SAI 90955	TOTAL SUMA
Q000	SIN DETERMINAR										0
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO		1		2						3
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO										0
Q030	TIEMPO DE TRAMITACION	5			37	5	2		1		50
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	503	1	1	35		2		1	1	544
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO				2	1					3
Q060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS										0
Q070	EMBARGOS										0
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS										0
Q090	ACTAS DE INSPECCION									1	1
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)						8		1	1	10
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)										0
Q120	SANCIONES Y RECARGOS										0
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO										0
Q140	INADECUACION INMUEBLE										0
Q150	VALORACIONES										0
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD										0
Q170	NOTIFICACIONES				2						2
Q180	CERTIFICADOS				4						4
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA		12		324		1	6	9		352
Q200	CAJAS										0
Q210	VENTA IMPRESOS				4			17			21
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS				12						12
Q230	REVISIONES CATASTRALES		1								1
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL		21								21
Q250	INSPECCION CATASTRAL										0
Q260	OTROS		1		1				1		3
Q270	INTERESES DE DEMORA	1									1
Q280	REQUERIMIENTOS										0
Q290	CENSOS				2						2
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.				17		2	4			23
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA									2	2
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA				38						38
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF				136						136
Q340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE				1				27		28
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS				1			1			2
Q360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.				53						53
S000	SUGERENCIA										
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO										
S030	TIEMPO DE TRAMITACION										
S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS										
S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS										
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)										
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)										
S140	INADECUACION INMUEBLE										
S170	NOTIFICACIONES										
S180	CERTIFICADOS										
S190	INFORMACION Y ASISTENCIA										
S200	CAJAS										
S210	VENTA IMPRESOS										
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS										
S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL										
S260	OTROS										
S290	CENSOS										
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.										
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF										
S340	SOPORTE INFORMA.PROGRAMA PADRE										
S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBU.										
<b>TOTAL SERVICIOS RESPONSABLES</b>		<b>509</b>	<b>37</b>	<b>1</b>	<b>671</b>	<b>6</b>	<b>15</b>	<b>28</b>	<b>40</b>	<b>5</b>	<b>1.312</b>



---

## VII. PROPUESTAS APROBADAS

---



## **VII. PROPUESTAS APROBADAS**

### **VII.1 INDICE**

#### **PROPUESTA 1/2000**

*Sobre legitimación de los directores generales o directores de departamento en el Recurso Económico-Administrativo de Alzada*

#### **PROPUESTA 2/2000**

*Sobre aportación a planes de pensiones de cónyuges no preceptores de Rendimientos del Trabajo o de Actividades Económicas*

#### **PROPUESTA 3/2000**

*Sobre criterios jurídicos a seguir en la revocación de actos tributarios*

#### **PROPUESTA 4/2000**

*Sobre regulación de las competencias de los Órganos de Gestión en el procedimiento de comprobación abreviada*

#### **PROPUESTA 5/2000**

*Sobre conveniencia de modificar el sistema de determinación de la base sobre la que se calcula el tipo de retención que corresponde aplicar a los rendimientos íntegros del trabajo personal*

#### **PROPUESTA 6/2000**

*Sobre imputación temporal de las ayudas y subvenciones públicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

#### **PROPUESTA 7/2000**

*Sobre introducción en los modelos de declaración censal de una casilla específica para que consten las fechas de modificación de datos*

**PROPUESTA 8/2000**

*Lugar de presentación y realización de ingresos tributarios*

**PROPUESTA 9/2000**

*Sobre obligación de las entidades colaboradoras de sellar las declaraciones tributarias negativas o declaraciones informativas*

**PROPUESTA 10/2000**

*Sobre requisitos de la fianza personal y solidaria prevista en el artículo 75,6,c) del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones Económico-administrativas*

**PROPUESTA 11/2000**

*Sobre posibilidad de ingreso de la declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 309) en las entidades colaboradoras de recaudación.*

**PROPUESTA 12/2000**

*Sobre posibilidad de que las sociedades de profesionales puedan acogerse a la reserva para inversiones en Canarias*

**PROPUESTA 13/2000**

*Sobre motivación de cambios de criterio de la Administración Tributaria*

**PROPUESTA 14/2000**

*Sobre plazo de inicio del procedimiento sancionador*

**PROPUESTA 15/2000**

*Sobre procedimiento a seguir cuando se solicita la extensión de efectos de una sentencia favorable al contribuyente*

**PROPUESTA 16/2000**

*Sobre procedimiento de rectificación de retenciones*

**PROPUESTA 17/2000**

*Sobre la suspensión del acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas entre residentes*

**PROPUESTA 18/2000**

*Sobre planteamiento en vía económico administrativa de las controversias relacionadas con el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios profesionales*

**PROPUESTA 19/2000**

*Sobre modificación de las condiciones establecidas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que exoneren a los contribuyentes de la obligación de declarar*

**PROPUESTA 20/2000**

*Sobre reserva para inversiones en canarias: la materialización de la reserva en inversiones de larga duración*

**PROPUESTA 21/2000**

*Sobre retención material de las devoluciones procedentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

**PROPUESTA 22/2000**

*Sobre valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas obtenidas en divisas que no tienen cambio fijo con el euro*

**PROPUESTA 23/2000**

*Sobre devoluciones tributarias en caso de fallecimiento del contribuyente*

**PROPUESTA 24/2000**

*Cuantía de los recursos en el ámbito contencioso-administrativo tributario*

**PROPUESTA 25/2000**

*Sobre conveniencia de modificar la regulación de la responsabilidad por adquisición de explotaciones o actividades económicas en el ámbito tributario contenida en el artículo 72 de la Ley General Tributaria tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000*

**PROPUESTA 26/2000**

*Sobre interrupción de la prescripción del derecho de los preceptores de rentas de trabajo a la devolución de ingresos indebidos por el levantamiento de actas a las empresas obligadas a practicar retenciones o realizar ingresos a cuenta*

**PROPUESTA 27/2000**

*Sobre conveniencia de formular la adecuada advertencia a los contribuyentes de su deber de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones recibidas de los Entes Públicos.*

**PROPUESTA 28/2000**

*Sobre principio de interdicción de reformatio in peius y su aplicación en el ámbito tributario especial referencia a la cuestión de los intereses de demora.*

**PROPUESTA 29/2000**

*Necesidad de que la reducción del objeto de la comprobación inspectora sea autorizada por el Inspector Jefe*

**PROPUESTA 30/2000**

*Sobre discrepancias entre los datos autoliquidados por el contribuyente y los contenidos en las declaraciones informativas de terceros*

## VII.2 NUMÉRICO

### PROPUESTA 1/2000

*Sobre legitimación de los directores generales o directores de departamento en el Recurso Económico-Administrativo de Alzada*

#### **Motivación**

1. En este Consejo se han recibido algunas quejas en relación con la legitimación que el artículo 11 del Real Decreto Legislativo 2799/1980, de 12 de diciembre, concede a los Directores Generales o Directores de Departamento para interponer recursos de alzada (recogida también en el artículo 120.1 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, contenido en el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo). Se centran las quejas en la existencia de esta modalidad de alzada ordinaria (dado que la extraordinaria no afecta a la situación jurídica particular derivada de la resolución que se recurra, pues solamente unifica el criterio) y, en concreto, en el mantenimiento del aval como consecuencia de la interposición de este recurso, cuando el contribuyente ya ha obtenido un pronunciamiento a su favor por parte de un órgano administrativo.

La alzada ordinaria de los Directores viene siendo, por otra parte, objeto de debate en la doctrina tributaria, basándose las críticas en la inseguridad que crea al contribuyente que ha visto triunfar su pretensión en la instancia económico-administrativa regional y que, sin embargo, debe esperar a que el Tribunal Económico-Administrativo Central se pronuncie. También se apoyan dichas críticas en la doctrina de los actos propios (en este caso, de la Administración Tributaria) y en el problema que supone que en tal supuesto no opere la interdicción de la "*reformatio in peius*", habida cuenta de que el recurso no lo interpone el contribuyente, por lo que cabe la posibilidad de que el Tribunal Central falle contra el pronunciamiento del Tribunal Regional o Local que atendió total o parcialmente las peticiones del recurrente.

2. Ciertamente es que tras la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (artículo 37 y disposición final 3ª) el recurso de alzada ordinario ha reducido mucho su campo de acción, pues, aparte de la instancia única opcional, cabe sólo en reclamaciones de deuda superior a 25.000.000 de pesetas o bases superiores a 300.000.000 pesetas.

Además, este recurso se interpone en contados casos por las autoridades mencionadas, que vienen utilizándolo con gran ponderación: sólo en un 2% de los asuntos resueltos en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. Pero, aún así, no parece coherente mantener la posibilidad de dicho recurso de alzada si se tiene en cuenta que existiendo una instancia única opcional, quien se decide por esta opción evita el riesgo de aquella alzada mientras que quien se somete al criterio del Tribunal Regional o Local puede encontrar recurrido el fallo que le es favorable.

3. El otro problema que preocupa a los contribuyentes en esta materia es - además de la propia existencia del recurso- el hecho de que una vez obtenida la resolución favorable en primera instancia deben seguir garantizando el acto recurrido en la segunda, con los costes que esto conlleva. Pues bien, entiende este Consejo que esta solución no es admisible, aún cuando se opte por el mantenimiento de la existencia del recurso de alzada ordinario a favor de los Directores. Efectivamente, si la inmediata ejecutividad del acto administrativo es consecuencia de la presunción de legalidad de que goza (artículo 57 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), de manera que sólo puede impedirse esa ejecutividad a través de la suspensión del acto impugnado, nos parece evidente que cuando esta presunción de legalidad ha sido destruida, aunque sea en primera instancia, no debe exigirse al interesado la carga de seguir manteniendo un aval o una garantía. En este caso, el "*fumus boni iuris*" o apariencia de buen Derecho lo tiene ahora la pretensión del contribuyente, por lo que parece más razonable que sea el Director que discute la corrección de la resolución del Tribunal Regional o Local ante el Tribunal Central el que tenga la carga de solicitar la suspensión de la resolución recurrida, o mejor aún, la adopción de las medidas cautelares oportunas, pues no olvidemos que la resolución favorable al contribuyente dictada en primera instancia goza también de presunción de legalidad.
4. En este sentido, y como solución en este caso, el Consejo propone que cuando el contribuyente obtenga una resolución favorable en primera instancia, total o parcialmente, se proceda, en principio, a su inmediata ejecución, devolviéndose en su caso el aval o la garantía que se hubiera presentado o sustituyéndose por otra, si éste fuera el caso. No obstante, y con la finalidad de garantizar el adecuado equilibrio entre la defensa de los intereses de los contribuyentes y la de los intereses generales, este Consejo considera que, paralelamente, debe también admitirse la

posibilidad de que si se interpone un recurso de alzada ordinario por un Director General o de Departamento, se pueda solicitar por éste ante el Tribunal Central la adopción de aquellas medidas cautelares que impidan que la inmediata ejecución de la resolución recurrida puedan producir daños o perjuicios irreparables para los intereses generales. De esta forma, las resoluciones dictadas en primera instancia serán inmediatamente ejecutivas aunque hayan sido recurridas por un Director a través de un recurso ordinario, pero éste podrá solicitar del Tribunal Central la adopción de aquellas medidas cautelares que aseguren el cumplimiento de la resolución de dicho Tribunal si ésta finalmente es favorable a la Administración Tributaria.

5. El Consejo no ignora que la Administración Tributaria puede tener argumentos para proponer que se mantenga la situación actual. Pero cualesquiera que éstos sean, no debe olvidar, en primer lugar, que los citados Directores pueden entablar el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterios, que parece el instrumento a propósito para combatir las resoluciones dañosas o erróneas, respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, todo ello conforme al artículo 126 del citado Reglamento (si bien esta norma exige que las resoluciones no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario). En segundo lugar, que dichos Directores están también legitimados para interponer el recurso de revisión cuando se den las especiales circunstancias enumeradas en el artículo 127 del Reglamento, recurso que este Consejo considera, como el anterior, conveniente y procedente conforme a Derecho. Y por último, que la Administración siempre podrá declarar la lesividad para el interés público de las resoluciones económico-administrativas, procediendo a su impugnación ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, conforme a los artículos 103 de la Ley 30/1992 y 19 de la Ley 29/1998.

Parecen suficientes, en opinión del Consejo, estas vías jurídicas para la defensa del Derecho y del interés público; mientras que, por el contrario, la comentada legitimación de los citados Directores para interponer, además, recurso ordinario de alzada, no se corresponde debidamente con los planteamientos que actualmente inspiran los derechos y garantías de los contribuyentes frente a las actuaciones de la Administración. Conviene por ello revisar críticamente esa posibilidad de que por decisión de un órgano de la Administración Tributaria el contribuyente que ha obtenido en primera instancia una resolución favorable a sus intereses se vea obligado a litigar en una sede

económico-administrativa e incluso en una sede jurisdiccional que, además, no es la que inicialmente le correspondería.

6. También queremos añadir que el Consejo comprende que el comentado recurso de alzada es una de las piezas del actual mecanismo de las reclamaciones económico-administrativas, y que, dada la trascendencia del tema, sería oportuno revisar la procedencia de dicho recurso en el contexto más amplio de una posible reforma de tales reclamaciones. Aunque es cierto que nuestro ordenamiento ha adoptado ya algunas medidas concretas de indiscutible relevancia, como las contenidas en la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, debe quedar advertida la conveniencia de enmarcar cada una de las posibles modificaciones normativas aconsejadas por la doctrina, por la jurisprudencia o por la experiencia de los propios Tribunales Económico-Administrativos y de los demás órganos dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda, en el contexto de una reflexión más amplia sobre la vía económico-administrativa. Por ello, al formular esta propuesta, el Consejo no pierde de vista esta perspectiva, y dejando constancia de la misma, así como de la importancia del tema tratado, quiere llamar la atención sobre una de las cuestiones que ponen de manifiesto la necesidad de abordar una reflexión general.

### **Propuesta**

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda, y de sus Centros Directivos competentes en la materia, en particular, la Dirección General de Tributos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos se revisen las disposiciones del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas que otorgan la legitimación para interponer recurso de alzada ordinario a los citados Directores Generales o de Departamento, y que, en caso de que no se considere conveniente su derogación, se proceda a una regulación de esa alzada, con especial delimitación de los supuestos excepcionales en que pueda formularse, disponiendo además expresamente que el contribuyente no está obligado a seguir garantizando la deuda en la segunda instancia cuando tiene a su favor una resolución favorable de la primera instancia, aunque en este caso se permita a los Directores solicitar la adopción de medidas cautelares ante el Tribunal Central. Y que, en todo caso, se tenga en cuenta lo expuesto en relación con una posible revisión o modificación de lo económico-administrativo.

**PROPUESTA 2/2000**

*Sobre aportación a planes de pensiones de cónyuges no perceptores de rendimientos del trabajo o de actividades económicas*

**Motivación**

1. Ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente se han recibido reiteradas quejas sobre la imposibilidad normativa de que los cónyuges que no perciben rentas de trabajo o de actividades económicas (principalmente, porque sólo se dedican a las tareas del hogar de modo que tampoco obtienen rendimientos significativos de capital ni de ganancias patrimoniales) realicen aportaciones a planes de pensiones aplicando la correspondiente deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En dichas quejas se pone de manifiesto, por un lado, la escasa información que prestan las entidades financieras a la hora de contratar un plan de pensiones, de manera que no quedan suficientemente advertidos sobre su régimen fiscal; por otro, la perplejidad que los contribuyentes experimentan cuando los servicios responsables de la Secretaría de Estado de Hacienda, en contestaciones a sus quejas, explican la normativa vigente, especialmente en los casos en que el régimen económico matrimonial es el de gananciales.
2. El artículo 46.4º de la Ley 40/1998, reguladora del citado tributo, -al igual que acontecía con la derogada Ley 18/1991- establece la posibilidad de practicar en la base imponible del Impuesto sobre la Renta la reducción consistente en las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos de trabajo. Como límite máximo conjunto de estas reducciones se aplicará la menor de las siguientes cantidades:
  - a) El 20 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio (considerando rendimiento de actividades económicas los imputados por las sociedades transparentes a que se refiere el artículo 75, letras b) y c) de la Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades a los socios que efectivamente ejerzan su actividad a través de las mismas, profesionales, artistas o deportistas.
  - b) 1.100.000 pesetas anuales.

A la vista de estas disposiciones y del contexto legislativo en que se insertan, es evidente que pueden destacarse las siguientes características de los planes de pensiones:

- a) Son contratos colectivos de previsión social en los que los contratantes o partícipes -y en su caso el promotor- se comprometen a realizar aportaciones o contribuciones dirigidas a asegurar para sí o sus familiares o herederos una renta o capital por jubilación, supervivencia, muerte o invalidez.
- b) Representan una inversión financiera especialmente protegida por el legislador, tanto por su carácter complementario del sistema público de Seguridad Social, como por su capacidad para generar un volumen importante de ahorro estable, dada la indisponibilidad de las aportaciones como regla general.
- c) Sólo otorgan derecho a practicar reducciones en la base imponible del Impuesto sobre la Renta aquellos sujetos pasivos perceptores de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (empresarios o profesionales).

Ésta es la regulación vigente. Lógica, si se tiene en cuenta la cobertura general de los sujetos aludidos con anterioridad por parte de la Seguridad Social, que garantiza, por expreso mandato constitucional, el pago de prestaciones futuras por jubilación, invalidez y muerte, si los familiares se hallan en unas determinadas circunstancias.

3. No obstante, a la vista de los escritos recibidos, el Consejo ha llegado a la conclusión de que sería conveniente revisar esta normativa en el caso concreto de cónyuges que no obtienen rentas de trabajo ni de actividades económicas, y que por tanto no pueden beneficiarse de ese régimen fiscal de los planes de pensiones, siendo así que por sus circunstancias familiares y por el nivel de renta global familiar estarían interesados en constituir un fondo de pensiones propio y serían merecedores de la protección legal. Lógicamente, en tal situación se encuentran, ante todo, quienes se dedican a las labores del hogar familiar.

Sin entrar en los múltiples problemas que desde todos los ángulos ofrece un colectivo numeroso como el de las amas de casa y el papel fundamental que cumplen en la sociedad -reiteradamente reconocido por los poderes públicos y los representantes políticos- lo cierto es que al no tener la condición de trabajadores y por lo tanto no quedar bajo la cobertura de la Seguridad Social, no generan derecho alguno a la percepción de una prestación de jubilación. Desde tal punto de vista

resultaría conveniente que el Estado velase para que, de alguna forma, se garantizase una mínima cobertura que, si no puede prestarla directamente a través de la Seguridad Social, debería ser alentada, incentivada y facilitada a través del ahorro privado.

Si bien es cierto que la nueva Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene mecanismos de protección a la búsqueda de trabajo fuera del hogar (supresión de la tarifa conjunta, reducciones en los rendimientos del trabajo antes de su integración en la base imponible y las nada desdeñables repercusiones en cuota para familias que a igualdad de renta, la misma obtenida por un sólo cónyuge o por los dos), no parece factible la incorporación masiva de las amas de casa al mercado laboral, si se tiene en cuenta el claro exceso de demanda de trabajo y a pesar del importante y sostenido crecimiento en los últimos tiempos de los niveles de empleo.

4. A este dato, que resulta importante por sí mismo, deben añadirse otra serie de argumentos:
  - a) En primer término, que a la justicia de la medida, en opinión de este Consejo, se une la consideración del plan de pensiones como un instrumento de mero diferimiento del pago del tributo.
  - b) En segundo lugar, y sobre ello insisten mucho los escritos de los contribuyentes, la conveniencia de evitar el hecho de que el cónyuge perceptor de los rendimientos no pueda destinar siquiera una pequeña cuantía a un fondo de pensiones del otro cónyuge que con su trabajo en el hogar también hace posible su obtención.
  - c) En tercer término, e íntimamente imbricado con la consideración anterior, que la posibilidad que estudiamos limaría las posibles controversias que comportan los criterios de individualización de la renta en el citado impuesto.
  - d) Por fin, que con tal medida se coadyuvaría a atemperar las diferencias existentes entre la generalidad de las unidades familiares y aquellas otras en que los cónyuges se han separado legalmente o se han divorciado, por cuanto que en estos últimos casos, las pensiones compensatorias a favor del cónyuge con menor capacidad económica, al considerarse fiscalmente como rendimientos del trabajo, permiten contratar un plan de pensiones que reduce considerablemente el tipo marginal y cuya aportación máxima, además, puede modularse a través del convenio regulador.
5. No se le escapa, por último, a este Consejo para la Defensa del Contribuyente que, de articularse esta reivindicación de los

contribuyentes expresadas en sus escritos, hayan de adoptarse las cautelas necesarias para que no se produzcan desigualdades inconvenientes entre unidades familiares con distinta capacidad económica y, por ende, con dispares posibilidades para materializar el ahorro que el plan de pensiones supone. Bastaría a estos efectos con que por los correspondientes órganos directivos dependientes de esa Secretaría de Estado de Hacienda se propusieran los límites cuantitativos oportunos a tales efectos, así como cualquiera otras precisiones que se consideren oportunas al objeto de que las medidas finalmente adoptadas se circunscribiesen a las personas merecedoras de la cobertura social que aquéllas pretenden. Y en cuanto a la fórmula para arbitrar tal posibilidad a juicio de este Consejo, podría articularse con sencillez, estableciendo, por ejemplo, que en el caso de tributación conjunta la reducción prevista por el artículo 46, 4º de la Ley del Impuesto aumentaría en la cantidad oportuna en razón de las aportaciones efectuadas por el cónyuge que no obtenga las indicadas rentas.

6. Por último, debe señalarse que si bien es verdad que la materialización del ahorro a largo plazo puede realizarse por los cónyuges no perceptores de rendimientos del trabajo o de la actividad económica a través del contrato de seguro -al que la Ley 40/1998 otorga un beneficioso régimen fiscal en función de la antigüedad y periodicidad de las primas-, no deja de ser menos cierto el general desconocimiento que esta novedosa fórmula de inversión financiera-fiscal representa para el conjunto de los contribuyentes como se desprende de las propias quejas presentadas, así como su más desdibujada relación con la idea subyacente en los planes de pensiones -rendimientos directamente asociados a la situación de jubilación o invalidez-; a lo que deben sumarse otras razones como las derivadas de la distinta calificación de los rendimientos que de una y otra fórmula se derivan y sus consiguientes efectos (rendimientos del trabajo en un caso y rendimientos del capital mobiliario en otro), la posibilidad de modular, siquiera mínimamente, el tipo impositivo finalmente determinante de la cuota tributaria y la diferente consideración de la naturaleza de las rentas que en su día se perciban (generalmente regulares en un caso e irregulares en otro). Todo ello explica el crecimiento del número de planes de pensiones constituidos por los contribuyentes y la paralela disminución relativa de los seguros equivalentes.

**Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda se promuevan los cambios legislativos oportunos para facultar al cónyuge que, en aquellos casos en que uno de los cónyuges no obtenga rendimientos del trabajo ni de las actividades económicas, puedan dar lugar a reducción las sumas aportadas a un plan de pensiones propio de dicho cónyuge, y por estos conceptos articulando los límites que resultan convenientes a efectos de un tratamiento justo de las unidades familiares con distinta capacidad económica, con especial protección de las que obtienen menor renta.

**PROPUESTA 3/2000**

*Sobre criterios jurídicos a seguir en la revocación de actos tributarios*

**Motivación**

1. Con ocasión de numerosas quejas tramitadas ante este Consejo en las que se ponían de manifiesto, a juicio de éste, la existencia de determinados actos tributarios no ajustados a Derecho, el Consejo consideró que debía proponer su revocación a la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que así hizo a través de los correspondientes oficios. A estos oficios contestó la citada Dirección General señalando en la mayoría de los casos que no iba a procederse a la revocación en base a una serie de argumentos jurídicos relativos a la improcedencia de acudir a la revocación en supuestos en que las infracciones detectadas no sean sustantivas y graves o cuando el acto en cuestión sea firme.
2. A la vista de estas contestaciones, considera este Consejo que en materia de revocación de actos tributarios existen ciertos problemas interpretativos que impiden su eficaz utilización por parte de la Administración Tributaria para privar de efectos a sus actos de gravamen. Esto es especialmente grave en aquellos supuestos en que la propia Administración es consciente de haber incurrido al dictarlos en alguna vulneración del ordenamiento jurídico (como ocurre cuando la Agencia se ampara para negarse a la revocación no en la corrección del acto respecto del cual se propone, sino en el carácter excepcional de este procedimiento) que, sin embargo, no ha podido ser depurada por ningún órgano de revisión, al no haberse interpuesto en tiempo y forma por el interesado el correspondiente recurso administrativo o judicial.

En opinión de este Consejo, la revocación consiste en privar a un acto administrativo de sus efectos tanto por razones de legitimidad como por razones de oportunidad. Ahora bien, es cierto que la reciente modificación del artículo 105 de la Ley 30/1992 realizada por la Ley 4/1999 en esta materia no es sino un hito más del camino que ha llevado de la concepción de la revocación como una vía para eliminar del mundo jurídico actos inicialmente válidos por circunstancias sobrevenidas (básicamente por razones de oportunidad) hasta la concepción de la revocación como una vía más para revisar de oficio actos inválidos, aunque con mayor flexibilidad que a través del resto de los procedimientos de revisión de oficio, lo que plantea el problema de su distinción con estos procedimientos, así como su relación con el sistema de recursos administrativos.

- 3º. Considera este Consejo para delimitar claramente la figura de la revocación y distinguirla con nitidez de los otros supuestos de revisión de oficio, conviene partir de un principio tradicional de nuestro Derecho Administrativo, que es el de la irrevocabilidad de los actos declarativos de derecho salvo en supuestos excepcionales y con las debidas garantías sustantivas y procesales, a diferencia de lo que ocurre con los actos de gravamen.

Efectivamente, la distinción sustancial que existe entre la revocación y los otros procedimientos de revisión de oficio es que el primero se refiere siempre a actos de gravamen, cuya revisión por parte de la propia Administración que los ha dictado no precisa de las garantías que el ordenamiento establece cuando se trata de revisar actos declarativos de derechos a favor de un particular. Es precisamente esta distinción la que explica que no se exija que el acto de gravamen haya incurrido en nulidad o incluso en alguna infracción grave y manifiesta de ley, o reglamento; es más, incluso podría sostenerse que ni siquiera es preciso que el acto de gravamen haya incurrido en infracción de norma alguna, puesto que lo que el artículo 105 citado exige es que la revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico, no que el acto que se revoca lo infrinja.

Pues bien, en los casos en que se han dirigido por este Consejo propuestas de revocación a dicha Agencia Estatal se ha considerado que estábamos en presencia de actos administrativos tributarios que habían incurrido en alguna infracción del ordenamiento jurídico, con independencia del carácter procesal o sustantivo de las normas infringidas y de que el acto a revisar hubiera adquirido firmeza, con la única excepción del acto confirmado por una sentencia firme, por

imperativo de la prohibición recogida en el artículo 159 de la Ley General Tributaria.

4. Ahora bien, es cierto que la Ley 30/1992 en su redacción originaria y en la que ha recibido después de su modificación por la Ley 4/1999 ha matizado el principio de la libre revisión o revocación de los actos de gravamen, al establecer que también la revocación de actos de gravamen debe sujetarse a unos límites y a un procedimiento, con la finalidad de evitar en este ámbito una actuación arbitraria o injusta por parte de la Administración. En concreto, el artículo 105 de la Ley 30/1992 en su redacción actual señala en su párrafo 1º: *"Las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico."*

En cualquier caso, parece claro que a pesar de la existencia de estos límites, la revisión de actos de gravamen por parte de la propia Administración resulta notablemente más flexible y sencilla que la revisión de oficio regulada en los artículos 153 o 154 de la Ley General Tributaria, precisamente por venir referida a actos de gravamen. De entrada, puede observarse que la Ley 30/1992 no regula el procedimiento para la revocación, si bien es cierto que en el ámbito interno de la Agencia Tributaria se sigue un procedimiento que se inicia por el Departamento autor del órgano que se pretende revocar, exigiéndose el dictamen del Servicio Jurídico, y resolviendo finalmente sobre la revocación el Director del Departamento correspondiente, aunque es cierto que no existe una regulación normativa.

5. Debe subrayarse, y este es un dato relevante, que el procedimiento de revocación sólo puede iniciarse de oficio, por parte de la propia Administración autora del acto, sin perjuicio de que otros órganos (como este mismo Consejo), o incluso los propios contribuyentes, puedan dirigir una petición en este sentido al órgano competente para iniciar el procedimiento de oficio. Pero esta petición no es equiparable a la solicitud que da lugar al inicio de un procedimiento, sino que se trata de ejercitar el derecho reconocido en el artículo 29 de la Constitución a todos los ciudadanos.

En definitiva, este procedimiento sólo será utilizado por la Administración si ella misma llega al convencimiento de que procede la revocación del acto, por haber incurrido en alguna infracción del ordenamiento jurídico. Si la Administración no llega a este

convencimiento, por considerar que el acto dictado se ajusta a Derecho, la única posibilidad del contribuyente o del órgano que sostiene lo contrario es acudir a la vía de los recursos previstos en el ordenamiento jurídico. Ahora bien, aunque el acto de gravamen haya adquirido firmeza por no haberse interpuesto el recurso correspondiente en tiempo y forma, es todavía posible su revocación si la Administración considera que se ha dictado con infracción del ordenamiento jurídico, salvo que ya haya sido confirmado por una sentencia firme. De la misma forma, la revocación o cualquier otro procedimiento de revisión de oficio es compatible, como ya ha señalado este Consejo en su propuesta número 44/1999 con la existencia de un recurso o reclamación en curso; de hecho, la revocación o revisión del acto impugnado en vía de recurso administrativo o judicial supondría la satisfacción extraprosesal de las pretensiones del recurrente y el archivo de aquel.

6. Esta solución tiene, además, la ventaja de reservar la vía económico-administrativa o la judicial para resolver auténticos conflictos, es decir, supuestos en que existe una discusión sobre hechos o sobre Derecho entre contribuyente y Administración, permitiendo a la Administración depurar sus propios actos de gravamen cuando ella misma considera que se ha producido la infracción, con independencia de que el acto haya alcanzado o no firmeza.
7. Por otra parte, el carácter excepcional que se predica de este procedimiento, así como la cautela que debe presidir su aplicación quedan, en nuestra opinión, suficientemente amparados a través de los límites que el propio artículo 105 citado establece y que tienen por finalidad evitar que la revocación se utilice por la Administración de forma arbitraria o indiscriminada. En concreto, en el procedimiento que se sigue por la Agencia Tributaria se exige, como hemos visto, el dictamen de su Servicio Jurídico, lo que es una garantía de la corrección jurídica de la decisión última que se adopte.
8. Analizando en concreto cuales son estos límites, hay que decir lo siguiente:
  - En primer lugar, tal y como hemos señalado, no pueden revocarse los actos declarativos de derechos, puesto que el precepto habla únicamente de "*actos de gravamen o desfavorables*" y, como es sabido, la revisión de oficio de actos declarativos de derechos exige una serie de garantías sustantivas y formales, pudiendo revisarse únicamente actos que incurran en infracciones determinantes de nulidad o anulabilidad en los supuestos contemplados en las normas que regulan los procedimientos de revisión de oficio.

- En segundo lugar, tal y como establece el artículo 158 de la Ley General Tributaria no podrán revocarse actos que hayan sido confirmados por una sentencia firme. Esto quiere decir, "a sensu contrario" que son susceptibles de revocación los actos de gravamen o desfavorables que no hayan sido confirmados por sentencia firme, lo que permite revocar tanto actos firmes siempre que no hayan sido confirmados por una sentencia que tenga este carácter como actos no firmes (es decir, que estén siendo objeto de recurso judicial o administrativo).

En tercer lugar la revocación no puede constituir dispensa o exención no permitida en las Leyes. Esta novedad, introducida por la Ley 4/1999, puede tener especial incidencia en el ámbito tributario, habida cuenta de lo que establece el artículo 30.2 de la LGPres según el cual: "Tampoco se concederán exenciones, perdones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública sino en los casos y en la forma que determinen las Leyes".

- En cuarto lugar, la revocación no puede ser contraria al principio de igualdad, lo que exige tratar por igual a los contribuyentes que se encuentren en idéntica situación.
  - En quinto lugar, la revocación no puede ser contraria al interés público ni puede ser contraria al ordenamiento jurídico.
  - En sexto lugar, y como cláusula de cierre general de estos procedimientos cabe recordar lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 30/1992 (no modificado por la Ley 4/1999) según el cual: *"Las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes"*.
9. Por todo lo expuesto, este Consejo considera que no existe inconveniente desde el punto de vista jurídico para que la citada Agencia Estatal proceda a la revocación de sus propios actos siempre que tratándose de actos de gravamen, considere que infringen el ordenamiento jurídico, con independencia del carácter procesal o sustantivo de la norma infringida, o del carácter grave o manifiesto de la infracción, y con independencia igualmente de que hayan alcanzado firmeza, salvo que hayan sido confirmados por una sentencia judicial firme.

### **Propuesta**

Que estudiada esta propuesta por parte de esa Secretaría de Estado se impulsen aquellas actuaciones ya iniciadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y acordadas con este Consejo dirigidas a revocar sus actos de gravamen tributarios cuando la propia Agencia tenga el convencimiento de haberse dictado con infracción del ordenamiento jurídico, con independencia del carácter sustantivo o procesal de las normas infringidas y del carácter firme o no del acto, respetando en todo caso los límites que a la revocación impone el artículo 105 de la Ley 30/1992.

### **PROPUESTA 4/2000**

*Sobre regulación de las competencias de los Órganos de Gestión en el Procedimiento de comprobación abreviada*

### **Motivación**

1. Este Consejo, en su reunión del Pleno 7/98, aprobó ya la propuesta 13/98 sobre conveniencia de reglamentación del procedimiento de comprobación abreviada, cuya finalidad era promover el estudio y aprobación de las normas reglamentarias necesarias para regular dicho procedimiento previsto en el artículo 123 de la Ley General Tributaria, a partir de la redacción dada a este precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la misma. Y ello con el fin de dotar a tales actuaciones administrativas de la conveniente eficacia u operatividad sin que, al mismo tiempo, pudieran producirse situaciones en las que los contribuyentes apreciaran indefensión o cualquier otro tipo de actuación no acorde con el Derecho.
2. Esta propuesta vuelve ahora a ocuparse de tal procedimiento de comprobación abreviada, puesto que del análisis de algunos expedientes de queja tramitados se deduce que los órganos del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria efectúan con frecuencia requerimientos para aportar justificantes de rendimientos (ingresos y gastos) y retenciones de actividades profesionales, en particular en el caso de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya cuota diferencial resulta positiva, y que tales requerimientos provocan oposición o resistencia por parte de los contribuyentes, por las razones que ahora se expondrán. De manera que el Consejo ha considerado procedente volver a estudiar el tema desde esta perspectiva, teniendo en cuenta especialmente el informe emitido

por la Subdirección General de Verificación y Control Tributario del Departamento de Gestión con motivo del expediente de queja 3137/98.

3. Los órganos de gestión califican las referidas peticiones de documentación como "*requerimientos por documentación incompleta*". Y el Consejo ha analizado varios casos en los que los contribuyentes expresan su negativa a aportar los justificantes requeridos por entender que tales actuaciones administrativas suponen en la práctica comprobaciones de documentación contable de actividades empresariales y profesionales, que no son procedentes conforme al artículo 123.2 de la Ley General Tributaria, lo cual ha dado lugar incluso a la apertura de expedientes sancionadores por infracción tributaria simple.

Opinan los contribuyentes que dichas actuaciones de gestión no pueden ser consideradas como requerimientos por documentación incompleta obrante en la declaración, ya que ningún tipo de norma los obliga actualmente, ni los ha obligado en el pasado, a aportar documentación en el caso de declaraciones por el citado tributo con cuota diferencial positiva; mientras que la comprobación de rendimientos y retenciones que se pretende supone el examen de la documentación contable, pues los datos solicitados deben constar en la contabilidad que en forma de libros-registro o contabilidad mercantil es de llevanza obligatoria. Deducen de todo ello que las actuaciones descritas se extralimitan de las competencias atribuidas a los órganos de gestión por el artículo 123 .

4. Por supuesto, no es éste el parecer del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El informe citado de la Subdirección General de Verificación y Control Tributario considera que si de los datos que obran en poder de la Administración se pone de manifiesto la existencia de una discrepancia con lo declarado por el contribuyente, y que ello podría dar lugar a una regularización de su situación fiscal, la resolución del expediente de comprobación exigiría solicitar aclaración sobre los importes controvertidos y la presentación de los justificantes oportunos, de donde cabe deducir que esas actuaciones pueden estar referidas a ingresos profesionales supuestamente no declarados o no debidamente declarados o a retenciones en iguales circunstancias. Dice literalmente el informe:

*"A este respecto, el artículo 123.1 de la Ley General Tributaria permite que la Administración Tributaria, a través de los órganos de Gestión practique liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos que obran en su poder, tanto si han sido declarados o aportados por el propio contribuyente -*

*por sí mismo o al ser requerido al efecto-, como si han sido proporcionados por terceros. Además de acuerdo con el apartado 2 de dicho artículo, en los supuestos de devoluciones tributarias, pueden requerir la exhibición de registros o documentos establecidos por la normativa fiscal (excepto la contabilidad exigida por la normativa mercantil). En este sentido debe interpretarse el artículo 123 de la Ley del I.R.P.F. (sic, aunque evidentemente debe entenderse Ley General Tributaria) una vez producida la entrada en vigor de la Ley 25/1995 que dio su actual redacción al primero. En consecuencia, es errónea la conclusión de que está vedada a los órganos de Gestión toda actuación que se refiera a rendimientos de actividades empresariales o profesionales. Así, incluso en el Impuesto sobre Sociedades, tributo eminentemente empresarial, es posible la práctica de liquidaciones provisionales por los órganos de Gestión. Véase al respecto, el artículo 144 de la Ley 43/1995, reguladora de dicho tributo: 'Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos'.*

*Cuando de la información que obra en poder de la Administración se desprende que un contribuyente ha podido obtener rendimientos que no han sido declarados o que han sido declarados parcialmente, se inician actuaciones de comprobación para resolver la discrepancia. Esto sucede, a título de ejemplo, cuando terceras personas declaran haber satisfecho rendimientos sujetos a retención a un profesional por un importe determinado que no coincide con el consignado por este último en su declaración. Obviamente, la resolución de la discrepancia exige que se solicite aclaración sobre los importes controvertidos al contribuyente para que formule las alegaciones y presente los justificantes y pruebas que considere oportuno y que se le otorgue el preceptivo trámite de audiencia.*

*Si de resultas de las actuaciones descritas en el párrafo anterior, se desprende que la regularización de la situación tributaria del contribuyente exige un análisis en profundidad de los resultados de su actividad empresarial o profesional, sin que sea suficiente a estos efectos la información que ya obra en poder de la Administración y que está siendo contrastada con el interesado*

*por los órganos de Gestión, el expediente se remite a los órganos de Inspección que, en su caso, iniciarán la correspondiente actuación de comprobación e investigación de acuerdo con el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.*

*Por contra, si el expediente puede resolverse con la información obrante en poder de la Administración, una vez contrastada la misma, su ultimación se efectúa por los órganos de Gestión, bien mediante liquidación provisional, bien estimando las alegaciones del contribuyente".*

5. A la vista de estas interpretaciones discrepantes, el Consejo estima que la causa última de las mismas está en la indeterminación normativa básica, es decir, en la propia letra del artículo 123 que no ha sido completada o subsanada por el oportuno desarrollo reglamentario. Por una parte, es evidente que los órganos de gestión pueden dictar liquidaciones provisionales derivadas de la llamada "*comprobación abreviada*", y que ésta puede implicar la solicitud de determinados datos y documentos justificantes, como se deriva del apartado 1 de dicho precepto; pero también es cierto que el apartado 2 se refiere a estas actuaciones con una limitación literal estricta: se llevarán a cabo las actuaciones necesarias "*sin que en ningún caso, se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales*". Dejando ahora aparte el supuesto concreto de devoluciones tributarias, el problema está en distinguir, si es que puede distinguirse, entre el requerimiento de datos y justificantes, cosa que puede hacerse, y el examen de la documentación contable, cosa que no puede hacerse, habida cuenta de que en el caso de los empresarios y profesionales tales datos estarán debidamente contabilizados y los correspondientes justificantes forman parte de dicha documentación contable.
6. Por tanto, es la propia Ley General Tributaria, unida a la carencia de normas reglamentarias, la que provoca opiniones e interpretaciones enfrentadas y posiciones radicales, en ciertos casos, de los contribuyentes y de los servicios administrativos. Es evidente que los contribuyentes que son empresarios o profesionales no pueden negar, en general, la procedencia de las comprobaciones abreviadas amparándose en una interpretación estricta del apartado 2, con olvido del apartado 1. Pero es igualmente cierto que la Administración Tributaria no puede pretender lo contrario: que el apartado 1 le permite cualquier tipo de actuación, salvo la que formalmente sea calificada como "*examen de documentación contable*". En este sentido cabe observar en relación con

el informe transcrito que la invocación del artículo 144 de la Ley 43/1995 es improcedente, puesto que tal precepto no permite a los órganos de gestión tributaria girar las liquidaciones provisionales en cualquier caso, sino *"de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley General Tributaria"*; y en segundo lugar, que los órganos administrativos no pueden pretender a la vista de ese precepto un margen absoluto de discrecionalidad sobre cuándo procede o no procede lo que el informe llama *"un análisis en profundidad de los resultados de su actividad empresarial o profesional"*, pasando en ese caso las actuaciones a la Inspección de los Tributos conforme a su Reglamento General. El informe lleva razón cuando reclama la competencia sobre ese procedimiento para los órganos de gestión cuando puede resolverse *"con la información obrante en poder de la Administración"*, pero éste no es el caso que provoca el problema.

### **Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda y de los Centros Directivos competentes en la materia, en particular la Dirección General de Tributos y la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se estudie la posible modificación del artículo 123 de la Ley General Tributaria, o se impulse en su caso el conveniente desarrollo reglamentario, en relación con el asunto que acaba de exponerse, a los efectos de evitar los problemas derivados del precepto actualmente vigente.

### **PROPUESTA 5/2000**

*Sobre conveniencia de modificar el sistema de determinación de la base sobre la que se calcula el tipo de retención que corresponde aplicar a los rendimientos íntegros del trabajo personal.*

En este Consejo para la Defensa del Contribuyente, se han recibido algunas quejas individuales, o presentadas a través de la Federación Nacional de Asociaciones de Familias Numerosas de España, que ponen de manifiesto su disconformidad con el hecho de que un amplio número de contribuyentes vean sometidos sus ingresos a un sistema de retenciones que no ajusta debidamente los ingresos a cuenta a la cuota final a pagar, puesto que para calcular dichas retenciones no se toma en consideración el cónyuge a cargo y sólo se tiene en cuenta un porcentaje del mínimo familiar correspondiente a los hijos.

### **Motivación**

1. La gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas encuentra un apoyo decisivo en la anticipación de ingresos que suponen las retenciones y, en menor medida, los pagos fraccionados. Con fines diversos que cubren una rica panorámica que abarca desde una mejor ordenación de la Tesorería del Estado hasta una mayor comodidad en el pago por el contribuyente, pasando por un mecanismo eficaz de prevención del fraude, las retenciones constituyen un sistema insoslayable en todo impuesto personal sobre la renta avanzado. No obstante, parece también fuera de toda duda la conveniencia de que los ingresos a cuenta estén bien estimados en su cuantía, tanto para evitar los costes de gestión que supone la existencia de un elevado número de declaraciones a devolver, como para no agravar innecesariamente el incremento de la carga impositiva real que supone en todo caso la anticipación de ingresos, extremos estos en los que el Impuesto sobre la Renta español ha venido necesitando una revisión, como la que intenta hacer efectiva la Ley 40/1998.

Dicha Ley ha ideado un sistema que posibilita un ajuste en los ingresos a cuenta con dos objetivos fundamentales: a) reducir sensiblemente el número global de declaraciones; b) limitar especialmente aquéllas con derecho a devolución. La consecución de ambas finalidades coadyuvará no sólo al logro de un aligeramiento considerable de los costes de gestión del Impuesto, sino que permitirá liberar medios personales y materiales que pueden de esta forma utilizarse en la lucha contra el fraude fiscal, compensando de esta forma parte de la pérdida de recaudación que implica la rebaja operada en la tarifa.

2. No resulta extraño, por tanto, que en el cálculo de las retenciones se hayan centrado gran parte de las novedades introducidas en el Impuesto especialmente en las referidas a los rendimientos del trabajo personal, que constituyen el núcleo principal gravado por el Impuesto con gran diferencia respecto del resto de componentes de su base imponible. En tal sentido, el artículo 83. 1 de la nueva Ley 40/1998 constituye un claro mandato del legislador al reglamentista con el fin de que éste ajuste al máximo la cuantía de las retenciones al importe final de la cuota del Impuesto:

*"Las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos se fijarán reglamentariamente*

*tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta"*

Y en cumplimiento de tal mandato el Reglamento del Impuesto ha fijado un porcentaje de retención para las rentas del trabajo que tiende a coincidir con el tipo medio de gravamen agregado del contribuyente, para lo cual la normativa no ha regateado esfuerzos superando múltiples dificultades sin desdeñar algunas notables incomodidades desde el punto de vista práctico, determinantes, a la postre, de un constante proceso de ajuste de las retenciones a la situación real del contribuyente sin olvidar la tipificación de un nuevo supuesto de infracción grave como es el de *"dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta, datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes"*.

De los referidos mandatos se infiere el derecho que ostenta la Hacienda Pública frente al contribuyente que percibe las rentas sometidas a retención a que él mismo facilite el cálculo correcto de las retenciones a practicar, comunicando al retenedor todas las circunstancias personales y familiares que van a influir en dicho cálculo. Y por ello cuando las retenciones insuficientes o mal practicadas sean consecuencia del incumplimiento por parte del perceptor de los rendimientos de su obligación de comunicar verazmente tales circunstancias al retenedor, ni éste responderá por las retenciones omitidas, ni aquél podrá reducir en su declaración más retenciones que las efectivamente practicadas, pudiendo además la Administración -como ya se ha dejado dicho- sancionar como infracción grave la ocultación de datos por parte del retenido al retenedor o la falsedad de los mismos.

3. Al ajuste de los ingresos a cuenta del trabajador se logra a través de un mecanismo consistente básicamente en la práctica de un cálculo previo de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del trabajador, lo que obliga al retenedor a conocer y valorar diversas circunstancias personales y familiares del contribuyente. Para la fijación de los importes que determinan el nacimiento de la obligación de retener en los rendimientos del trabajo se tienen en cuenta no sólo el número de hijos a cargo, sino también tres situaciones particulares del contribuyente:

- a) Contribuyente sin cónyuge a cargo (entendiéndose por tal aquél no separado legalmente cuyo cónyuge obtenga rentas superiores a 100.000 pesetas y aquel contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente que, aunque tenga hijos a su cargo, no tiene

derecho a los importes incrementados del mínimo personal a que se refiere el artículo 70. 2. 3º de la Ley)

- b) Contribuyente con cónyuge a cargo (aquél no separado legalmente, cuyo cónyuge no obtenga rentas anuales superiores a 100.000 pesetas)
  - c) Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente (aquél que tenga derecho al mínimo personal incrementado a que se refiere el artículo 70. 2. 3º de la Ley)
4. Sin embargo a la hora de fijar la base para el cálculo del tipo de retención, aunque se tienen en cuenta los gastos y reducciones previstos en la Ley para los rendimientos del trabajo y el mínimo personal y familiar del contribuyente regulado en el artículo 40 de la misma, se soslaya absolutamente el hecho de que el cónyuge del perceptor de rendimientos del trabajo no perciba rentas (y sea por tanto en terminología de la propia normativa un "*cónyuge a cargo*") o lo haga en cuantía mínima (ejemplo, alguna pequeña cantidad en concepto de rendimientos del capital mobiliario), computándose además los descendientes "*en todo caso*" por mitad, lo que significa que también en aquellos supuestos en que por las circunstancias personales y familiares del trabajador se tenga la certeza de que la totalidad del mínimo familiar por descendientes va a ser restada de su declaración no podrán imputarse las cuantías por los mínimos familiares en su totalidad, a lo que hay necesariamente que añadir un dato: en estos supuestos también el cónyuge a cargo o no perceptor de rentas, habrá de realizar necesariamente la declaración conjunta si no quiere perder su mínimo personal en la declaración del Impuesto al no funcionar aquél como una suerte de crédito fiscal que le permitiera declarar por separado, imputando alguna de esas pequeñas cantidades de renta, obteniendo así la devolución por el resto.

Debe notarse, sin embargo, que tal régimen se excepciona cuando el contribuyente está obligado a satisfacer por resolución judicial una pensión compensatoria a su cónyuge o ex cónyuge, toda vez que el importe de la misma disminuirá la base para el cálculo del porcentaje de retención.

5. De esta manera se llega a la conclusión de que un grupo amplio de contribuyentes y de las familias españolas representativas de esa concreta realidad sociológica configurada por unidades familiares compuestas por un solo perceptor de rentas del trabajo con cónyuge e hijos a cargo, no ve ajustada sus retenciones en la medida en que

resultaría conveniente, a pesar de que no sería difícil precisar su factura fiscal final partiendo de la premisa de que optarán por una determinada modalidad de tributación cuando se formalice la declaración.

Podrá sostenerse, sin duda, que considerar al cónyuge a cargo a efectos de la base para el cálculo del tipo de retención sobre los rendimientos del trabajo requeriría anticipar la opción por la tributación conjunta al momento del cálculo de las retenciones -habida cuenta de que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas grava la capacidad económica del contribuyente, entendida como la renta disponible del mismo individualmente considerada, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional- y que el anticipo de esa opción por la tributación conjunta desde la fecha en que deba presentarse la declaración del impuesto -finales de junio del año siguiente- al momento en que debe efectuarse el cálculo de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, es decir, el día primero de cada año natural o al inicio de la relación laboral o estatutaria, puede plantear algunos problemas de orden técnico. Pero no parece posible argumentar -al menos para elevarlo a la categoría de lo general- que en la mayor parte de los casos se desconoce la renta que va a obtener cada uno de los miembros de la unidad familiar, lo que impediría a los contribuyentes anticipar dieciocho meses la opción que más conviene a sus intereses. Antes al contrario, ese grupo de contribuyentes y de unidades familiares saben perfectamente que la única opción por la que pueden decantarse es la de tributar conjuntamente en aquellos casos en que uno de los cónyuges no obtenga rentas del trabajo, de la actividad económica o del capital -estos últimos en cuantía significativa- pues de otra forma se perdería el derecho a computar el mínimo personal del cónyuge no perceptor de rendimientos.

### ***Propuesta***

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda se valore la conveniencia de introducir las modificaciones oportunas en el sistema de determinación de la base sobre la que se calcula el tipo de retención que corresponde aplicar a los rendimientos íntegros del trabajo personal, con el fin de que en la comunicación que el contribuyente aporta al retenedor se tomen en consideración las cuantías totales atinentes a los mínimos personales y familiares del cónyuge y los hijos a cargo, cuando aquél así lo determine por tener la certeza de que la entera cuantía del mínimo familiar por descendientes va a ser restada de su declaración y va a realizarse declaración conjunta con el cónyuge no perceptor de rendimientos.

**PROPUESTA 6/2000**

*Sobre imputación temporal de las ayudas y subvenciones  
públicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

**Motivación**

1. En este Consejo para la Defensa del Contribuyente han tenido entrada diferentes quejas relacionadas con la imputación temporal, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de determinadas subvenciones o ayudas públicas para adquisición o rehabilitación de viviendas que la Administración consideraba debía efectuarse no en el período impositivo en el que tuviera lugar su cobro o efectiva percepción (como pretendían los contribuyentes), sino en aquél en el que se produjera su reconocimiento o concesión.
2. La interpretación administrativa en relación con esta imputación temporal se ha venido sustentando en lo dispuesto en el artículo 14.Uno, último párrafo, del Reglamento del antiguo Impuesto (Real Decreto 1.841/1991, de 30 de diciembre), en cuya virtud "los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial", así como en la doctrina sentada por la Dirección General de Tributos, entre otras, en la Resolución de 20 de marzo de 1998 (subvenciones concedidas para la adquisición de vivienda), en la Resolución de 16 de septiembre de 1997 (subvención para el acondicionamiento de casas rurales), y en la de 21 de julio de 1997 (subvenciones para adquisición o rehabilitación de viviendas), en la que tras reproducir lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento de 1991, se declara que el devengo del incremento patrimonial *"se produce, en las subvenciones para ayuda de adquisición o rehabilitación, en el momento que el concedente comunica la concesión al solicitante, independientemente del momento del pago. No obstante si de acuerdo con los requisitos de la concesión, la exigibilidad del pago de la subvención se produjere con posterioridad al año de la comunicación de la concesión, la subvención deberá imputarse al período impositivo en que fuera exigible"*.
3. Interesa subrayar que la regla general de imputación temporal prevista en el artículo 56.Uno de la antigua Ley 18/1991, reguladora del citado tributo, era la del devengo, puesto que *"los ingresos (...) que determinen la base del impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado (...) con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros (...)"*. Y ante la indefinición legal de lo que, a

tales efectos, debía entenderse por devengo, el artículo 14.dos del Reglamento de 1991 optó por considerar que "a (tales) efectos ... se entenderá que se han devengado los ingresos en el momento en que sean exigibles por el acreedor"; con lo cual se identificaba por vía reglamentaria y erróneamente a nuestro parecer, el momento del devengo del ingreso (aquel en el que se realiza la operación de la que el ingreso deriva, o nace el crédito del que el ingreso trae causa) con el momento de su exigibilidad (esto es, el momento en el que el contribuyente puede exigir el pago o el acreedor la satisfacción de su crédito).

4. Pero sin entrar a cuestionar ahora el fundamento y justificación de la referida previsión o desarrollo reglamentario respecto del devengo de los ingresos, es cierto que en lo referente específicamente al devengo de los incrementos patrimoniales, la norma reglamentaria resultaba coherente con la regla general del devengo prevista en el artículo 56.Uno de la Ley, puesto que el artículo 14.Uno del Reglamento se limitaba a señalar que "*a (tales) efectos (...) los incrementos y disminuciones del patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial...*".

Luego el tenor literal de la anterior normativa reglamentaria del Impuesto autorizaba a concluir que, mientras en relación con los ingresos, se alteraba el criterio legal del devengo para hacerlo coincidir con el criterio (reglamentario) de la exigibilidad (artículo 14.Uno y Dos), en relación con los incrementos de patrimonio el Reglamento se limitaba a especificar el criterio legal del devengo considerando que "*los incrementos (...) de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial*", no existiendo, por consiguiente, sustento legal ni reglamentario alguno en la anterior normativa del Impuesto sobre la Renta para considerar que "*el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial*" sea, en todo caso, el momento de la exigibilidad y no, por ejemplo, el momento del cobro.

5. Aunque otra cosa pudiera parecer a simple vista, la regulación de la imputación temporal de la renta en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998), difiere notablemente de la anterior. Aparte de otras diferencias más ostensibles (como, por ejemplo, la desaparición en la nueva Ley de la opción que, con carácter general y bajo determinadas condiciones, se le reconocía al contribuyente en la normativa anterior para "*utilizar criterios de imputación distintos...*") la regla general de imputación (criterio del devengo) que se consagraba en la Ley 18/1991 ("*los ingresos y gastos (...) se imputarán al período en*

que se hubieren devengado (...) con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos"), se sustituye en la Ley 40/1998 por el establecimiento de tres reglas de imputación, al disponer el artículo 14.Uno (regla general) lo siguiente:

*"Los ingresos y gastos (...) se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:*

- a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.*
- b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades (...).*
- c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial".*

En lo que ahora importa, tres conclusiones se desprenden con evidencia de la actual regulación del Impuesto de la Renta. Primera, que las ganancias patrimoniales no se imputan al período impositivo en el que se devengan (como en la normativa anterior), sino a aquél *"en que tenga lugar la alteración patrimonial"*; segunda, que a diferencia de lo que acaecía en la anterior normativa (artículo 14.Uno del Reglamento de 1991), en ningún sitio se dispone que el período impositivo en el que tiene lugar la alteración patrimonial sea aquel en el que la ganancia patrimonial se ha devengado; y tercera, que el momento en el que tiene lugar la alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, dependerá de la naturaleza de los hechos o negocios jurídicos que den lugar a la ganancia patrimonial de que se trate, por lo que no es posible determinar a priori un criterio general respecto al modo en que se materializa este criterio legal de imputación temporal, desconectado, insistimos, del momento del devengo.

- 6.º Y dicho cuanto precede, hemos de centrarnos ya en la regla de imputación temporal que corresponderá aplicar en las ganancias patrimoniales determinantes de las quejas presentadas ante este Consejo, esto es, en aquellas ganancias patrimoniales consistentes en las *"incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión"* (artículo 35.1, letra l de la Ley 40/1998) y, en particular, en las derivadas de subvenciones o ayudas públicas percibidas por los contribuyentes, entendiéndose por tales (conforme a la definición establecida en el artículo 81.2 de la Ley General Presupuestaria) *"toda disposición gratuita de fondos públicos realizada por el Estado o sus*

*Organismos autónomos a favor de personas (...) para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la consecución de un fin público", o "cualquier tipo de ayuda que se otorgue con cargo al Presupuesto del Estado o de sus Organismos Autónomos y a las subvenciones o ayudas, financiadas, en todo o en parte, con fondos de la Comunidad Económica Europea".*

7. Tratándose de este tipo de ayudas o subvenciones públicas, entendemos que "*la alteración patrimonial*" que determina legalmente la imputación temporal de la ganancia patrimonial (artículo 14.1.c de la Ley 40/1998), debe entenderse producida en el período impositivo en el que se ponga de manifiesto y resulte efectivamente realizada, esto es, en el período en el que se obtenga o cobre la ayuda y no el de su mero reconocimiento o concesión. Esta conclusión, que difiere de la hasta ahora sostenida por la Administración Tributaria, encuentra sustento tanto en razones de estricta legalidad ordinaria como de orden constitucional.
8. La más evidente de entre las primeras consiste, precisamente, en la inexistencia de razón legal o reglamentaria alguna que la contradiga, pues, como queda dicho, la nueva Ley no consagra el criterio del devengo como la regla general de imputación temporal de la renta.

Existen, por el contrario, dos preceptos en la nueva Ley (artículo 14.2, letra g, y disposición adicional vigésimoprimer) que, si bien indirectamente, confirman la validez de la conclusión anterior, pues, tratándose de "*la ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual ...*", podrán imputarse, no ya al período impositivo en el que se obtenga (que constituiría la regla general legalmente implícita de imputación), sino (regla especial) "*por cuartas partes, en el período en que se obtenga y en los tres siguientes*".

Por otra parte, la imputación de las ayudas públicas al período impositivo de su obtención es la más acorde con la voluntad del legislador de someter a gravamen sólo las ganancias patrimoniales efectivamente realizadas y no las meramente generadas o latentes; situación esta última que sería la que se produciría si se obligara al contribuyente a tributar por la ayuda en el período de su reconocimiento formal y no en el de su efectiva materialización o percepción.

Además, y en tercer lugar, habida cuenta de la reconocida (y acreditada) "*demora inercial e institucional*" con la que acostumbra a producirse el pago o el desembolso de fondos públicos por parte de la Administración (y la inexistencia de cauces jurídicos efectivos para que el beneficiario

de una subvención pública pueda exigir de la Administración concedente la inmediata efectividad de su cobro), resultaría que la anticipación del gravamen al período del reconocimiento de la ayuda equivaldría a hacer tributar al contribuyente por una renta aún inefectiva y, desde luego, indisponible, con lo que además de contradecir el objeto del IRPF (*"la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible..."*, artículos 2.2. y 15 de la Ley 40/1998), se estarían asimismo contraviniendo las exigencias constitucionales de la capacidad económica predicables de un Impuesto *"en el que (en los términos de la jurisprudencia constitucional que hace suyos el legislador en la exposición de motivos de la nueva Ley) el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributaria, encuentran su más adecuada proyección"*.

### **Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda y de su Centro Directivo competente se dicten las instrucciones necesarias para interpretar que las ayudas y subvenciones públicas percibidas por los contribuyentes han de imputarse al período impositivo en que tenga lugar su cobro o percepción, y no a aquél en el que se anuncie su reconocimiento o concesión.

### **PROPUESTA 7/00**

*Sobre introducción en los modelos de declaración censal de una casilla específica para que consten las fechas de modificación de datos*

### **Motivación**

1. El artículo 107 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1989, estableció la obligación de las personas o entidades que desarrollen, o vayan a desarrollar, en territorio español actividades empresariales o profesionales, o satisfagan rendimiento sujetos a retención, de comunicar a la Administración Tributaria, a través de las correspondientes declaraciones censales, el comienzo, las modificaciones y el cese en el desarrollo de tales actividades.

El Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, reguló las citadas declaraciones censales y sucesivas órdenes ministeriales (29 de enero de 1992; 30 de diciembre de 1992; 10 de noviembre de 1995; 25 de enero de 1996; 11 de junio de 1997; 16 de enero de 1998; 11 de mayo de 1998

y la actual de 20 de septiembre de 1999) aprobaron distintos modelos de declaración censal, modelos que se han convertido en el instrumento básico para el establecimiento de un censo completo y eficaz, tanto de los sujetos obligados como de las obligaciones tributarias que le son exigidas por la Administración.

2. Se han recibido en este Consejo quejas referentes a la no existencia de una casilla en el indicado modelo censal en donde se haga constar expresamente la fecha de la modificación de los datos censales declarados, lo que ha originado diversos problemas en la gestión del censo con las consiguientes molestias a los contribuyentes ya que, debido a la ausencia de una casilla específica, la administración Tributaria suele tomar como fecha de modificación, la no presentación del correspondiente modelo que, en modo alguno, coincide con la de modificación efectiva.

En concreto, las quejas se han referido a requerimientos efectuados por la no presentación de obligaciones periódicas cuando se había comunicado en plazo, a través del correspondiente modelo censal, la baja de las obligaciones que constan en el requerimiento.

3. En efecto, los plazos de presentación de la declaración censal de modificación de datos son los siguientes:
  - a) Modificación de datos (por ejemplo: domicilio, cambio de denominación, etc.): un mes a contar desde el día siguiente a aquel en que se hayan producido los hechos que la determinan.
  - b) Modificación de obligaciones: hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la primera declaración periódica afectada por la variación.
  - c) Opciones por regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido, opción por pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades, opción por estimación objetiva o directa simplificada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, etc.: plazos específicos de presentación.
4. Por todo ello, este Consejo entiende que para la mejora en el mantenimiento del censo de obligados y para evitar molestias innecesarias a los contribuyentes que han declarado en plazo las modificaciones de sus datos censales, se ha ce necesario introducir en los modelos censales una casilla donde se indique expresamente la fecha de modificación de los datos y obligaciones declaradas por los contribuyentes, que, como queda explicado, no tiene que coincidir con el día de presentación de los repetidos modelos.

**Propuesta**

Que mediante la aprobación de la correspondiente disposición se proceda a modificar los modelos de declaración censal que han de presentar los diferentes obligados tributarios, de modo que se introduzca expresamente en los mismos la fecha de modificación de los datos y obligaciones declaradas.

**PROPUESTA 8/2000**

*Sobre lugar de presentación y realización de ingresos tributarios*

**Motivación**

1. Se han recibido en este Consejo quejas referidas a la normativa existente respecto del lugar de realización de los ingresos tributarios. Se trata de contribuyentes que por diversas causas se encuentran desplazados temporalmente fuera de su domicilio y que han realizado ingresos tributarios en Entidades Colaboradoras de una provincia distinta a la de su domicilio fiscal, que han dado lugar a varios problemas, ya que la normativa actual establece como regla general que los ingresos tributarios sólo pueden realizarse en Entidades Colaboradoras si se efectúan en la misma provincia del domicilio fiscal del contribuyente.

En efecto, el artículo 76 del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1684/1990, modificado por Real Decreto 111/2000) señala en su apartado g) que el ingreso se realizará a través de una entidad de depósito que preste el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria cuando existan razones justificadas para admitir ingresos que deben surtir efectos en otras Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Más concretamente, las distintas Ordenes Ministeriales aprobatorias de los modelos de autoliquidación o de declaraciones-liquidaciones establecen como lugar de ingreso las cajas de las oficinas tributarias en los casos previstos en el artículo 76 del Reglamento de Recaudación y, por otro lado, cualquier Entidad Colaboradora de la provincia correspondiente al domicilio fiscal del declarante en los supuestos previstos por el artículo 79 del citado Reglamento.

2. La no consideración, en un principio, por parte de la Administración Tributaria de los ingresos realizados en Entidades Colaboradoras de provincias distintas a la del domicilio fiscal ha dado lugar al envío de requerimientos, con las consiguientes molestias y enojos provocados a

los contribuyentes al requerírseles en relación con unos ingresos que ya habían efectuado aunque en lugar distinto al señalado por la norma.

Se plantea por tanto la posible modificación de la norma para facilitar a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en casos, principalmente, de desplazamientos fuera de su domicilio habitual.

3. Desde el punto de vista de las dificultades técnicas de la propuesta, la misma no plantea serios problemas:
  - a) El Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria no advierte dificultades específicas máxime cuando ya está en marcha una Base de Datos Centralizada que aglutina la información procedente de las Bases de Datos Provinciales.
  - b) Por otra parte, en todas las Entidades Colaboradoras debe existir una denominada Oficina Centralizadora Nacional (OCN) -además de Oficinas Centralizadoras a nivel de Delegación (OCD)-, órgano centralizador de los ingresos y transmisión de la información a nivel nacional a que se refiere el apartado I.5 de la Orden Ministerial de 15 de junio de 1995, por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento General de Recaudación, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 448/95, de 24 de marzo, en relación con las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria, y la norma segunda.1 de la Instrucción de 25 de marzo de 1997, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan normas sobre las mismas entidades.

### **Propuesta**

Que mediante la modificación del Reglamento General de Recaudación se revisen las normas relativas al lugar de realización de los ingresos tributarios, permitiendo que los contribuyentes puedan efectuar tales ingresos en cualquier Entidad Colaboradora del territorio nacional, sin limitarse únicamente a la provincia correspondiente a su domicilio fiscal.

Se trataría de suprimir el actual apartado g) del artículo 76 del citado Reglamento que obliga a los contribuyentes a realizar los ingresos en las entidades de depósito que prestan el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria si quieren que los mismos surtan efectos en otras Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Al mismo tiempo convendría arbitrar las medidas necesarias para que las Oficinas Centralizadoras de las Entidades Colaboradoras mencionadas

en la Orden Ministerial de 15 de junio de 1995 llevasen a cabo de manera efectiva las nuevas funciones que le corresponderían con esta modificación reglamentaria en cuanto a las remesas a la Delegación del domicilio fiscal del contribuyente de los correspondientes ingresos y declaraciones asociadas a los mismos.

### **PROPUESTA 9/2000**

*Obligación de las entidades colaboradoras de sellar las declaraciones tributarias negativas o declaraciones informativas.*

#### **Motivación**

1. El artículo 80.8 del Reglamento General de Recaudación estableció que los obligados tributarios podrían presentar declaraciones tributarias a través de Entidades Colaboradoras, cuando así lo establezcan las normas propias de los tributos, y el artículo 181.1 del mismo texto reglamentario, en su redacción dada por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, disponía que las Entidades Colaboradoras centralizarán la operación de ingreso en el Tesoro de las cantidades recaudadas y enviarán a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la documentación necesaria para la gestión y el seguimiento de las mismas.

Pero la existencia de declaraciones informativas o negativas, en las que su presentación va unida a otras declaraciones de las que resulta un ingreso o devolución, que no eran objeto de tratamiento alguno por parte de la entidad donde se realiza su entrega, provocó el problema de que no quedaba constancia alguna al obligado de que la presentación tuvo lugar. Para solucionar esta cuestión, entre otras, se dictó la Instrucción 11/1998, de 8 de mayo de 1998, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que modifica la de 25 de marzo de 1997 por la que se dictan normas en relación con las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria. Como la Instrucción de 1997 no recogía esta circunstancia, la dictada en 1998 dispone en su norma tercera, que modifica el apartado 1 (*"Recepción y comprobación"*) de la norma cuarta de la Instrucción de 25 de marzo de 1997, que *"cuando de conformidad con las normas reguladoras de la gestión de los tributos se hayan de presentar declaraciones tributarias negativas o declaraciones informativas en entidad colaboradora, ésta, a petición del interesado, podrá optar por hacer constar en la primera hoja de los ejemplares*

*para la Administración y para el interesado de la correspondiente declaración la fecha de presentación y el sello de la citada entidad, o por entregar al presentador de la misma un recibo acreditativo del hecho de la presentación y de su fecha, ajustado al modelo que figura en el anexo de la presente Instrucción". El texto del citado Anexo es el siguiente: "Con esta fecha y al tiempo de efectuar el ingreso/solicitar la devolución resultante de la autoliquidación n° \_\_, correspondiente al período \_\_\_\_, del ejercicio \_\_\_\_, la persona o entidad con NIF \_\_\_\_ ha presentado en esta oficina el sobre que, según manifiesta el interesado, contiene la declaración tributaria que a continuación se indica.*

*Sobre conteniendo la declaración correspondiente al ejercicio. Fecha Oficina de presentación. Firma o sello de la entidad receptora".*

2. Se han recibido en este Consejo, sin embargo, algunas quejas que demuestran que la modificación operada por la Instrucción 11/1998 no ha cumplido satisfactoriamente la función que le encomendaba su preámbulo, que era la de solucionar el problema de la falta de constancia de presentación de determinados tipos de declaraciones.

Al no establecerse la obligatoriedad del sellado o de la entrega del recibo por parte de la Entidad Colaboradora, y preverse sólo que ésta lo haga a petición del interesado, suele suceder que aquél, por desconocimiento de tal previsión, no efectúe dicha petición y la entidad bancaria tampoco le informe de esa posibilidad, por lo cual no queda constancia de la presentación de las declaraciones, y si se extravían o se reciben con dilación, como es el caso que se plantea en las quejas a que nos referimos, se puede requerir y sancionar al contribuyente por falta de presentación de esas declaraciones.

3. Por todo ello, este Consejo entiende que para la mejora de la gestión de las declaraciones tributarias informativas y negativas, y para evitar molestias innecesarias a los contribuyentes que presentaron sus declaraciones en las entidades colaboradoras, se hace necesario modificar la redacción de la Instrucción 11/1998, de 8 de mayo de 1998, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para establecer como obligatorio para las Entidades Colaboradoras el sellado de las declaraciones o la entrega de recibos acreditativos de su presentación, medida que parece más efectiva que establecer la obligatoriedad para la Entidad Colaboradora de informar de esta opción a los interesados.

### **Propuesta**

Que mediante la aprobación de la correspondiente Instrucción de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se modifique la redacción de la Instrucción nº 11/1998, de 8 de mayo de 1998, en su norma tercera, apartado 1, punto 5, recogiendo expresamente la obligatoriedad para las Entidades Colaboradoras de, en los casos de presentación de declaraciones tributarias negativas o informativas, devolver al interesado su ejemplar sellado o entregarle un recibo acreditativo de la presentación de la declaración, sin que deba ser necesaria la petición expresa por parte del interesado.

### **PROPUESTA 10/2000**

*Sobre requisitos de la fianza personal y solidaria prevista en el artículo 75, 6, c) del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas*

### **Motivación**

1. Este Consejo ha recibido algunas quejas, en particular un escrito de un contribuyente en el que explica que no se le ha permitido salir fiador de la deuda tributaria de una entidad a pesar de ser representante legal de la misma y solvente, y que esa imposibilidad ha derivado de no ser de la misma localidad que la entidad citada. Parece deducirse del expediente que, en efecto, el servicio de Recaudación correspondiente no ha puesto en duda en ningún momento la solvencia de dicho contribuyente. En el escrito de contestación motivado por la queja el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria responde con un párrafo escueto en el que tras invocar la norma que se transcribe en el número siguiente de esta propuesta, afirma: *"Al no concurrir en Vd. la circunstancia de ser de la localidad, la funcionaria de Recaudación le comunica la imposibilidad de admitirle como fiador"*.
2. El Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, establece en su artículo 75 que los actos administrativos de contenido económico que sean objeto de impugnación quedarán automáticamente suspendidos, sin posible ejecución, cuando el interesado así lo solicite y aporte garantía bastante. El apartado 6 de este precepto regula las distintas garantías cuya constitución dará lugar a aquella suspensión; y entre ellas, dice lo siguiente en el apartado c):

*"Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia, sólo para débitos que no excedan de la cuantía que a este efecto se fije por Orden ministerial".*

De acuerdo con esta previsión legislativa, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 26 de junio de 1996, por la que se desarrollan diversos aspectos organizativos de los Tribunales Económico-Administrativos y de su procedimiento, establece en su número Primero:

*"Se fija en 250.000 pesetas la cuantía máxima de los débitos mencionada en el artículo 75, apartado 6, letra c) del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo"*

3. En el precepto reglamentario antes transcrito sorprende, en primer lugar, la exigencia de que sólo puedan constituir fianza personal y solidaria quienes sean *"contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia"*. La doctrina ya ha tenido ocasión de advertir lo inoportuna que resulta esa vinculación geográfica de quienes vayan a constituir la citada fianza: *"contribuyentes de la localidad"*.

A) En primer lugar, todo parece indicar que se trata de una norma tradicional que tenía su sentido en otro contexto social, económico y administrativo, pero que carece de la debida justificación en el momento actual. Nos remite a tiempos en que los responsables de los órganos administrativos sólo podían tener la debida información para aceptarlos como fiadores de los ciudadanos que desarrollaban su vida, su actividad, en el ámbito territorial inmediato de la competencia de tales servicios administrativos, es decir de la correspondiente localidad. La solicitud de información sobre contribuyentes alejados de ese ámbito podía complicar y dilatar la tarea administrativa, sin que ello pareciera justificado por la pequeña cuantía de las deudas que podían resultar afianzadas. Las normas, parecían además estar pensadas en la generalidad de los casos para una economía poco abierta, de relaciones muy limitadas en el espacio.

La expresión transcrita nos trae por ello, inevitablemente, una evocación de preceptos tradicionales que se compadecen mal con la realidad de nuestro tiempo. Las actuales bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria remiten el citado artículo 75, 6, c), a una etapa pre-informática. Esas bases de datos permiten hoy la

debida consulta por parte de los órganos de la Administración Tributaria sobre la solvencia de cualquier fiador y el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

- B) En segundo lugar, la limitación comentada tampoco es fácilmente compatible con el principio de igualdad expresamente recogido en el artículo 31,1 de nuestra Constitución como inspirador de nuestro sistema tributario. No se entiende bien desde el punto de vista de este Consejo porqué un contribuyente de Madrid no puede ser fiador de un contribuyente de Sevilla, o viceversa, o porqué un contribuyente de un pequeño municipio rural debe buscar fiadores exclusivamente entre sus convecinos, sin que puedan constituir esa garantía contribuyentes de otras localidades con los que mantenga la debida relación personal o económica.
- C) Además de ello, la expresión reglamentaria que comentamos ni siquiera conduce a una interpretación pacífica de su alcance: "*contribuyentes de la localidad*". Evidentemente, sería demasiado estricto interpretar que se trata de aquellos que son naturales del correspondiente municipio; habrá que considerar como tales aquellos que tienen su residencia habitual en el mismo y que, en consecuencia, allí tienen su domicilio fiscal; pero también cabe deducir que puede entenderse incluido en esa expresión quien tiene en la localidad una actividad económica estable, como puede ser por ejemplo, un negocio abierto al público, ejercicio profesional o una finca rústica dentro de su término, aunque tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en otro lugar mas o menos próximo. Incluso podría pensarse que cumple aquel requisito todo el que contribuye como consecuencia de cualquier consumo de bienes o servicios en la localidad. Esta claro que se trata de un concepto demasiado ambiguo desde un punto de vista jurídico-fiscal y que su limitación habitual a la segunda de las interpretaciones expuestas además de resultar insatisfactoria conforme a la realidad de las cosas puede ser teóricamente discutida.

Conviene por ello revisar la permanencia de este requisito en la normativa vigente; su desaparición o modificación hará que el precepto tributario pierda el colorido de esa tradicional expresión, pero ganará en coherencia y eficacia.

4. Se une a lo anterior el hecho de que la Orden Ministerial antes citada fija en 250.000 pesetas la cuantía máxima de la deuda que puede ser garantizada mediante la fianza personal y solidaria. Aunque este asunto no ha sido motivo de queja en el expediente de referencia, el Consejo,

con motivo de su análisis, ha deducido que convendría elevar la cuantía de las deudas que pueden ser garantizadas mediante la constitución de dicha fianza. Llega a esta conclusión, entre otras razones, teniendo en cuenta que actualmente, y por obra de la Orden de 17 de abril de 1991, puede procederse al aplazamiento o fraccionamiento del pago de las deudas tributarias sin necesidad de garantía de las mismas cuando éstas no excedan de 500.000 pesetas, tanto si se hayan en período voluntario de cobranza o en período ejecutivo antes de la finalización de su plazo de ingreso.

Lógicamente, puede preverse la acumulación de las deudas suspendidas con la garantía de la fianza personal, de manera que el total de las que tenga pendientes un mismo contribuyente no exceda de la cuantía máxima que puede garantizarse mediante dicha fianza.

A juicio del Consejo no guardan la debida simetría la cuantía máxima que permite la suspensión previa constitución de la fianza personal y la cuantía máxima que admite el aplazamiento o fraccionamiento sin necesidad de ningún tipo de garantía. Por ello, estima conveniente la elevación de la primera cifra, como mínimo, hasta el importe de la segunda, sobre todo si se tiene en cuenta que el acto administrativo de que trae causa la deuda ha sido objeto de una reclamación económico-administrativa, es decir, de una impugnación que necesariamente habrá de basarse en razón jurídica, pues en caso contrario nunca podrá prosperar, de manera que el contribuyente discute la propia deuda conforme a Derecho, mientras que cuando solicita su aplazamiento o fraccionamiento no se da esta circunstancia.

5. También resulta cuestionable en opinión de este Consejo el requisito reglamentario de que sólo pueda suspenderse el acto administrativo si la fianza la prestan dos contribuyentes. En el expediente de referencia, fueron en efecto dos representantes legales de la entidad los que ofrecieron su fianza, si bien sólo uno de ellos formuló su queja por la imposibilidad de constituir la, como antes se ha dicho.

Si se tiene en cuenta el tipo de garantía y la cuantía máxima de la deuda que puede ser objeto de la misma parece suficiente que un solo contribuyente solvente otorgue esa fianza, simplificando así el procedimiento administrativo.

6. En relación con lo expuesto en los números anteriores, debe recordarse que el actual Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, se refiere en los artículos 8 y siguientes al régimen del aplazamiento y fraccionamiento del pago, regulando en particular en

el artículo 52 las garantías procedentes a efectos de su otorgamiento. El número 2 de este precepto lleva a cabo una enumeración de dichas garantías y se refiere en el apartado d) a la fianza personal y solidaria, sin exigir ninguno de los requisitos que acaban de ser comentados.

### **Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda y de sus Centros Directivos competentes en la materia se impulse la modificación del artículo 75, 6, c) del Reglamento citado con el fin de que la expresión "*dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia*" sea sustituida, de manera que la deuda pueda ser afianzada por "*un contribuyente de reconocida solvencia*". Y que además de ello se modifique el precepto primero de la Orden de 26 de junio de 1996, en el sentido de elevar la cuantía máxima de las deudas que pueden ser afianzadas, hasta la cifra que se considere conveniente.

### **PROPUESTA 11/2000**

*Sobre posibilidad de ingreso de la declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 309) en las Entidades Colaboradoras de Recaudación.*

### **Motivación**

1. Se han recibido en este Consejo quejas de contribuyentes en relación a la imposibilidad de efectuar el pago del modelo 309 (liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido) en las entidades colaboradoras de Recaudación, por lo que deben acudir necesariamente a las entidades de depósito que prestan el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con los consiguientes desplazamientos e incomodidades que ello supone.
2. El artículo 71.7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Real Decreto 1629/1992, de 29 de diciembre según la redacción del Real Decreto 296/1998, de 27 de febrero) establece la obligación de presentar declaración-liquidación especial de carácter no periódico en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Asimismo, el artículo 72 del citado Reglamento señala que el ingreso de las cuotas resultantes de las declaraciones-liquidaciones del Impuesto

sobre el Valor Añadido se efectuará en los impresos y en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

3. En base a dicha autorización, la Orden Ministerial de 30 de diciembre de 1992 aprobó, entre otros, el modelo 309 *"Declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido"* disponiendo en su apartado noveno número tres que el importe de la cuota liquidada resultante de la declaración-liquidación del modelo 309 se ingresará en el momento de su presentación en la entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Delegación de la Agencia Tributaria o en la Administración de la misma en cuya demarcación territorial tenga el domicilio fiscal el obligado al pago.
4. El artículo 76.1 del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre según la redacción dada por el Real Decreto 111/2000 de 20 de enero) establece, con carácter general, normas sobre los ingresos de naturaleza tributaria que deben ser realizados obligatoriamente en las entidades de depósito que prestan el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria y, a tal efecto, dispone:

*"Se realizará el ingreso a través de las entidades de depósito que prestan el servicio de caja en los siguientes casos:*

- a Cuando el ingreso sea requisito previo a la presentación o retirada de documentos en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*
- B Cuando correspondan a liquidaciones que deban ser practicadas o revisadas en la Delegación Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previamente a su ingreso, o hayan sido extraviados o inutilizados los documentos de ingreso.*
- c) Cuando correspondan a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones desde cuyo vencimiento del plazo de presentación haya transcurrido más de un mes, salvo lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 79 de este Reglamento.*
- d) Cuando se realicen ingresos parciales por haberse recurrido el resto de la deuda, haberse efectuado compensaciones parciales u otras razones legalmente admisibles*
- e) Cuando correspondan a ingresos en efectivo en las sucursales de la Caja General de Depósitos.*

- f) Cuando, debiendo presentarse con una etiqueta identificativa adherida, no cumplan este requisito.*
- g) Excepcionalmente, cuando existan razones justificadas para admitir ingresos que deban surtir efectos en otras Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*
- h) En los demás casos en que así se establezca por el Ministerio de Economía y Hacienda."*

Este Consejo entiende que la obligación de que el ingreso del modelo 309 pueda realizarse exclusivamente en las entidades de depósito que prestan el servicio de caja sólo encuentra actualmente su justificación en base a lo dispuesto en el apartado h) del citado artículo 76.1 (existencia de una orden ministerial que así lo dispone), no siendo de aplicación ninguno de los restantes supuestos previstos en el mencionado artículo del Reglamento General de Recaudación.

5. Por consiguiente, con la finalidad de ampliar los lugares en donde los contribuyentes puedan realizar los ingresos correspondientes, evitando de esta forma molestias innecesarias a los mismos, este Consejo, en la línea de su reciente propuesta 8/2000, considera conveniente modificar la Orden Ministerial reguladora del modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, introduciendo en la misma la posibilidad de efectuar la presentación del modelo e ingreso de la cuota líquida resultante en las entidades colaboradoras de Recaudación.

### **Propuesta**

Que mediante la modificación de la Orden Ministerial de 30 de diciembre de 1992 que aprobó el modelo 309 (declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido), se haga posible la presentación de dicho modelo y el ingreso de la cuota líquida resultante en las entidades colaboradoras de recaudación.

## PROPUESTA 12/2000

*Sobre posibilidad de que las sociedades de profesionales puedan acogerse a la reserva para Inversiones en Canarias*

### **Motivación**

1. La Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias estableció en su artículo 27 la llamada "Reserva para inversiones en Canarias". A los efectos de esta propuesta interesa transcribir los apartados 1 y 9 de dicho precepto, actualmente vigente, puesto que sólo ha conocido algunas modificaciones que no hacen al caso examinado, en virtud del Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero. Los citados apartados dicen lo siguiente:

*"1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción de la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.*

...

*9. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.*

....

*Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 3 a 8 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas.*

2. Desde la entrada en vigor de la citada Ley 19/1994, los sujetos pasivos de los citados tributos, han venido haciendo frecuente uso del beneficio fiscal regulado en ese artículo 27. Pero recientemente, como consecuencia de algunas actuaciones de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que actúan en el territorio de Canarias, así como de algunas declaraciones efectuadas por funcionarios vinculados a tales órganos, ha comenzado a extenderse una honda preocupación ante la probable aplicación de dicho precepto a partir de

una interpretación sumamente restrictiva que implicaría la posible pérdida de ese beneficio fiscal para concretos sujetos pasivos, o para algunos colectivos de los mismos, que lo han venido aplicando en sus autoliquidaciones en los últimos ejercicios. A ello se une la parca regulación en algunas materias concretas por parte de ese artículo 27, que, hasta ahora, no ha sido objeto de ningún desarrollo reglamentario.

Y ello es así, a pesar de que tanto la propia Ley comentada como las Instituciones de Canarias atribuyen a dicha reserva para inversiones un significado papel como motor que impulsa la economía del archipiélago, puesto que fomenta la inversión y creación de empleo, dada la importancia del beneficio fiscal otorgado.

Uno de los temas más controvertido que se han suscitado es el relativo a la posibilidad de que las sociedades de profesionales puedan acogerse, o no, a esa reserva para inversiones. Esta es la cuestión en que se centra la presente propuesta.

3. Los servicios de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Canarias han venido sosteniendo en la actualidad la tesis básica de que las sociedades de profesionales no pueden acogerse al artículo 27 dado que dichas entidades deben tributar en régimen de transparencia fiscal, en virtud de lo establecido en el artículo 75.1.b) de la ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades y, además, no ejercen una actividad empresarial propiamente dicha. Apoyan este planteamiento en su propia interpretación de la normativa vigente, y en particular de los apartados antes transcritos del artículo 27, así como en consultas evacuadas en su día por la Dirección General de Tributos en las que, en efecto, se exponía sólo la disposición reguladora, dando pie a una interpretación literal estricta de la misma.

Sin embargo, estas tesis han sido discutidas en diversas ocasiones no sólo por las propias sociedades de profesionales afectadas, sino también por representantes de algunas de las asociaciones de asesores fiscales, organizaciones empresariales, así como por planteamientos doctrinales que sostienen que el artículo 27 no debe conducir a la restrictiva interpretación que han pretendido los servicios de inspección, puesto que no hay diferenciación entre actividad empresarial y profesional, de manera que cualquier entidad que ejerza una actividad económica, cualquiera que esta sea, podrá acogerse a la reserva para inversiones en Canarias siempre que cumpla con los requisitos establecidos en la norma. Insisten, en particular, en que el artículo 27 de la Ley 19/1994 hace, en efecto, referencia a las "actividades empresariales", pero que esta expresión hay que ponerla en relación con la equivalente de

"actividades económicas" a que se refiere la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 6,2,c) y artículo 25 y siguientes, abarcando esos términos tanto a las actividades empresariales como a las profesionales, según queda explicado en el propio artículo 25, párrafo 2º.

4. El Consejo estima que además de los razonamientos que acaban de exponerse hay también que atender a la doctrina de la Dirección General de Tributos, órgano que se ha pronunciado sobre el tema el pasado 6 de marzo en la contestación a la consulta V0031-00 formulada por el Colegio de Economistas de Santa Cruz de Tenerife. Debe destacarse los siguientes párrafos de esta contestación:

*"Hecha esta consideración inicial, tras la entrada en vigor a partir de 1 de enero de 1999, de la actual Ley del IRPF, otro aspecto a dilucidar, subyacente en las cuestiones planteadas, es la vigencia de la expresión "actividades empresariales", en cuanto a la procedencia de los rendimientos que generan el derecho a disfrutar del referido incentivo fiscal, o si, por el contrario, cabe considerar que la misma debe entenderse sustituida por la de "actividades económicas", nueva terminología utilizada con carácter generalizado por la Ley 40/1998, la cual engloba tanto actividades empresariales como profesionales, cambio que responde al propósito de adaptar la anterior terminología a la realidad económica.*

*La exclusión que para las actividades profesionales puede entenderse que se deriva del tenor literal del artículo 27.9 de la Ley 19/1994, casa mal con lo dispuesto en el artículo 55 de la Ley 40/1998, relativo a las deducciones en cuota para el ejercicio de actividades económicas, precepto que establece la extensión a los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas de los incentivos a la inversión empresarial fijados en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (...), al introducir una discriminación de difícil justificación entre actividades empresariales y profesionales rechazada por algunos pronunciamientos jurisprudenciales, entre otros, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de abril de 1997 sobre deducibilidad de las dotaciones efectuadas por profesionales al Fondo de Previsión para Inversiones, que pueden entenderse aplicables al supuesto aquí planteado.*

*Además, puede sostenerse que tal exclusión tampoco responde al espíritu de la Ley 19/1994, plasmado en la Exposición de motivos de dicha norma, cuando se destaca como uno de los principios que*

*deben inspirar el régimen económico fiscal del Archipiélago la incorporación de incentivos fiscales que generen "decisiones inversoras", sin que quepa atribuir desde una perspectiva economicista la exclusividad de esta facultad a los empresarios, toda vez que la realización de una inversión, definida ésta como la afectación de bienes económicos a tareas productivas, puede efectuarse igualmente por quién desarrolla una actividad profesional.*

*En consecuencia, la referencia "actividades empresariales", contenida en el apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, ha de entenderse sustituida por la de "actividades económicas" desde la entrada en vigor de la Ley del IRPF, alcanzado, por consiguiente, tanto actividades empresariales como profesionales".*

5. Los razonamientos anteriores, que constituyen doctrina de la Dirección General de Tributos, convencen plenamente a este Consejo que, por tanto, sin extenderse más sobre el asunto tratado, en virtud de lo expuesto, eleva a V. E. la propuesta que a continuación se expone.

### **Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda se impulse el desarrollo reglamentario oportuno del artículo 27 de la Ley 19/1994 comentada, con el fin de que se establezca claramente en la normativa vigente que las llamadas sociedades de profesionales pueden acogerse a la reserva para inversiones en Canarias, como cualquier otra entidad, y siempre que cumplan los requisitos exigidos por el ordenamiento; y ello desde la entrada en vigor de la citada Ley 19/1994. Y que, mientras tanto se lleva a cabo ese desarrollo reglamentario, se comunique esta conclusión a la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a efectos de que los órganos de Inspección procedan en consecuencia con la misma.

### **PROPUESTA 13/2000**

*Sobre motivación de cambios de criterio de la Administración Tributaria.*

### **Motivación**

1. Se han recibido en este Consejo quejas respecto a la actuación de la Administración Tributaria con ocasión de liquidaciones provisionales practicadas en ejercicios sucesivos a un mismo contribuyente en que se

mantienen criterios jurídicos distintos sobre la tributación de determinados rendimientos sin aparente justificación objetiva. Evidentemente, este Consejo considera que los cambios de criterio jurídico son posibles y legítimos, pero siempre que se den una serie de requisitos objetivos que lo justifiquen, tal y como pone de relieve la jurisprudencia, lo que además debe explicarse suficientemente a través de la correspondiente motivación.

A la vista de lo anterior, no parece correcto que la Agencia Estatal de Administración Tributaria cambie de criterio sin motivarlo suficientemente, tal y como ha ocurrido en alguno de los supuestos examinados por este Consejo. En concreto, no resulta razonable que, como ocurre en el expediente que ha dado lugar a la queja, en unos ejercicios se califiquen determinados rendimientos como irregulares, en ejercicios posteriores se califiquen como regulares, y posteriormente se vuelva al criterio inicial en los últimos ejercicios considerándolos de nuevo como irregulares, unas veces de oficio -mediante liquidaciones paralelas- y otras a instancia de parte, por la vía de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones. Como hemos dicho, si bien los cambios de criterio son admisibles, lo que ocurre es que no se motiva en absoluto el abandono del criterio anterior y su sustitución por uno distinto, siendo evidente que esta forma de actuar genera inseguridad jurídica para el contribuyente, y también para la propia Administración. Hasta tal punto esto es así, que en ocasiones los contribuyentes han manifestado al Consejo que realmente lo que ellos querrían es saber qué criterio jurídico han de seguir en las autoliquidaciones de ejercicios posteriores, para evitar la práctica de comprobaciones abreviadas e incluso la imposición de sanciones por parte de la Administración Tributaria.

2. Esto nos lleva a tratar el difícil problema del criterio o criterios administrativos, es decir, el criterio jurídico que sobre una determinada cuestión sostiene la Administración Tributaria, criterio que el contribuyente puede confiar legítimamente que se mantenga y se aplique en casos similares. Sin embargo, queremos señalar que el objeto de esta propuesta no es determinar cuál deba ser o qué órgano debe fijar el criterio administrativo, dado que ni la propia Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha querido entrar en esta cuestión, que, como hemos dicho, resulta muy compleja. Ahora bien, sí debemos subrayar que la existencia (o la falta de existencia) de un criterio administrativo está ligada a la "*previsibilidad*" de la actuación tributaria, dado que si existe un criterio administrativo, lo razonable es suponer

que se va a aplicar en situaciones similares, de manera que si el contribuyente lo sigue no tendrá que soportar actuaciones de comprobación ni, por supuesto, la imposición de sanciones. Por otra parte, y esto resulta especialmente importante en el ámbito tributario, el contribuyente podrá tomar decisiones con trascendencia económica a la vista de los criterios jurídicos que mantiene la Administración Tributaria.

3. Sentado lo anterior, queremos limitar esta propuesta, más modestamente, a dos aspectos concretos: la determinación de las consecuencias que debe tener para el contribuyente el seguimiento del criterio administrativo mantenido por la Administración Tributaria y la forma en que la Administración Tributaria puede apartarse de un criterio administrativo, es decir, qué requisitos debe cumplir para apartarse del criterio administrativo manifestado con anterioridad.

Como ya hemos dicho, nuestro Derecho positivo no ha definido o delimitado qué se entiende por el criterio administrativo de una Administración, ni ha establecido qué órgano u órganos administrativos lo fijan. En realidad, la única referencia que la Ley 1/1998 hace a la existencia de un criterio administrativo es la contenida en el art. 5.2 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que establece:

*"En los términos establecidos por las leyes, quedarán exentos de responsabilidad por infracción tributaria los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas a las que se refiere el párrafo anterior".*

En concreto, el párrafo anterior se refiere a publicación de textos actualizados de normas tributarias, remisión de comunicaciones, contestación a consultas tributarias y adopción de acuerdos previos de valoración. Por tanto, la Ley 1/1998 no define qué criterios son éstos, sino que se ocupa únicamente de los medios a través de los cuales se manifiestan estos criterios, y a las consecuencias que para el contribuyente tiene el seguirlos, consecuencias que se reducen a una: la exención de responsabilidad por infracción tributaria. Pues bien, a juicio de este Consejo esta única consecuencia que establece la Ley parece insuficiente, si se tiene en cuenta que en estos casos faltará necesariamente el elemento subjetivo necesario para entender cometida una infracción tributaria. En este sentido, nos parece evidente que hay que considerar que el contribuyente que sigue el criterio manifestado

por la Administración a través de alguno de estos mecanismos ha realizado una interpretación razonable de la norma.

Por tanto, la única conclusión que puede extraerse de la Ley 1/1998 es que al contribuyente que ajuste su actuación a estos criterios administrativos (manifestados a través de alguno de los medios previstos en la norma) no le puede ser impuesta una sanción; pero, como puede verse, nada garantiza que su actuación vaya a ser respetada por la Administración Tributaria en otros ejercicios. En particular, nada impide que a este contribuyente se le pueda someter a un procedimiento de comprobación inspirado en un criterio distinto del que se le comunicó a través de uno de los medios previstos en la Ley 1/1998. Pues bien, si esto es así cuando el criterio administrativo se manifiesta a través de uno de los medios regulados en la ley 1/1998, es evidente que *"a fortiori"* ocurrirá lo mismo cuando los criterios administrativos no hayan sido formalizados en publicaciones, consultas, etc., sino que simplemente se deduzcan de actuaciones precedentes de la Administración Tributaria.

4. Este Consejo no considera procedente que el contribuyente que haya seguido en su actuación el criterio jurídico manifestado por la Administración Tributaria (ya sea formalmente o a través del precedente administrativo) no tenga ninguna garantía de que ese criterio vaya a ser respetado en actuaciones sucesivas o, por lo menos, que no se va a modificar sin causa suficiente. Nos parece que esta situación no sólo no es satisfactoria para los contribuyentes (e incluso para la propia Administración) sino que vulnera el denominado *"principio de confianza legítima"* de los ciudadanos en la no alteración arbitraria de la conducta de la Administración. Este principio, de especial trascendencia en la jurisprudencia comunitaria y el derecho procedimental administrativo europeo, ha sido recogido recientemente en la Ley 30/1992 en la redacción dada por Ley 4/1999. Ya la exposición de motivos de esta Ley 4/1999 anuncia que se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas derivados del de seguridad jurídica, que son, por una parte, el principio de buena fe y por otra, el principio de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente. De esta forma, el art.3 de la LPAC señala que la Administración en su actuación debe respetar *"los principios de buena fe y de confianza legítima"*. Este principio consideramos que resulta igualmente de aplicación a la Administración Tributaria, dada la ubicación sistemática de este precepto en el Título Preliminar de la mencionada Ley, cuyas

normas forman parte de las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas.

Pues bien, a juicio de este Consejo en casos como el que ha dado origen a esta propuesta la Administración Tributaria no respeta este principio general que debe presidir su actuación. Ciertamente es que, hoy por hoy, la falta de respeto a este principio de confianza legítima no tiene una sanción jurídica clara -además de la exención de responsabilidad por infracción tributaria de la que hemos hablado- pero, en opinión de este Consejo, sí debería tenerla, puesto que estamos en presencia de una actuación que puede vulnerar el principio de seguridad jurídica garantizado constitucionalmente en el artículo 9 de la Constitución.

5. En esta línea, nos parece fundamental recordar que cuando la Administración se aparte de un criterio precedente o del dictamen de un órgano consultivo, está obligada a motivar sus actos, tal y como exige el artículo 54 de la Ley 30/1992. Recordemos, además, que la falta de motivación del acto puede dar lugar a su anulación, en los términos del artículo 63 de la mencionada Ley, es decir, cuando impide que el acto administrativo alcance su fin o, por lo que aquí nos interesa, cuando genera indefensión para el interesado. De la misma forma, nos parece que es imprescindible que si el cambio de criterio, como puede ocurrir, tiene una fundamentación objetiva -pensemos por ejemplo en una variación normativa o jurisprudencial que lo justifique- se expliciten suficientemente las razones de este cambio. Asimismo, deben evitarse en la medida de lo posible, los cambios de criterio que previsiblemente no vayan a ser duraderos en el tiempo, por responder a razones circunstanciales, a fin de evitar cambios continuos que puedan socavar el principio de confianza legítima de los ciudadanos que debe presidir la actuación de las Administraciones.

### ***Propuesta***

El Consejo ha estudiado esta cuestión y estima oportuno someter a la consideración de V.E. la necesidad de adoptar las medidas oportunas para hacer efectivo el principio de confianza legítima de los ciudadanos en la actuación no arbitraria de la Administración Tributaria, exigiendo que los cambios de criterio de dicha Administración se motiven suficientemente, de conformidad con lo establecido en el artículo 54 de la Ley 30/92, y que respondan a una justificación objetiva y razonable.

## PROPUESTA 14/2000

### *Sobre plazo de inicio del procedimiento sancionador*

En este Consejo para la Defensa del Contribuyente se han recibido distintas quejas de los contribuyentes en las que se pone de manifiesto el problema consistente en que transcurrido un amplio período de tiempo en algún caso excepcional -dos años e incluso más- desde el momento en el que se giró la oportuna liquidación provisional de oficio al sujeto pasivo, con rectificación de la autoliquidación realizada en su día, pretende iniciarse el correspondiente procedimiento sancionador tributario. En las contestaciones de los Servicios de la Administración Tributaria se justifica tal medida aludiendo al plazo de prescripción recogido en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, conforme al cual prescriben a los cuatro años: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas; c) La acción para imponer sanciones tributarias; d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Tal solución, sin embargo, de ser posible, contrariaría los más elementales principios del derecho sancionador administrativo como manifestación del "*ius puniendi*" del Estado, toda vez que el ejercicio de la acción represiva carecería de sentido alejada del momento mismo en el que los hechos descubiertos o conocidos por la Administración pudieran revelar la malicia, culpabilidad o negligencia del contribuyente, vulnerando de paso, posiblemente, otros principios constitucionales, especialmente el de seguridad jurídica.

### **Motivación**

1. El Ordenamiento Administrativo común y la Ley General Tributaria y sus Reglamentos de desarrollo prevén determinados institutos tendentes, precisamente, a que la defensa y consecución de los intereses generales se sometan a los límites temporales oportunos de forma que no se vean preteridos otros aspectos, igualmente relevantes, en el seno del procedimiento administrativo-tributario. Tal es el caso, por ejemplo, de la caducidad -también llamada perención- que constituye una válvula de seguridad introducida en los procedimientos administrativos, en virtud de la cual éstos se dan por terminados cuando quien los promueve pierde interés por los mismos. La caducidad es un instituto de corte y similares características a la prescripción que juega un papel destacado en el ámbito procesal y procedimental como medio de terminación

anormal de actuaciones debido a la inactividad del sujeto activo del procedimiento. El interés público que existe en el desarrollo ágil de los distintos procedimientos obliga a imponer plazos taxativos de actuación, cuyo incumplimiento determina su terminación anticipada sin resolver sobre el fondo de la cuestión debatida. Mientras que la prescripción se mueve en el ámbito sustantivo, la caducidad es propia del campo procesal o procedimental.

2. La caducidad se introduce en el ordenamiento jurídico público al servicio de un interés general concreto: el respeto a los tiempos de habilidad de las actuaciones jurídicas, porque el tráfico jurídico - también en el ámbito del Ordenamiento Tributario o quizás mucho más aquí- exige que los derechos, potestades y demás situaciones jurídicas no permanezcan indefinidamente pendientes. En el Derecho Administrativo encuentra terreno abonado la aplicación de la caducidad tanto a favor como en contra del ciudadano. En contra, porque merced al privilegio de la autotutela administrativa, la Administración disfruta de la posibilidad de decidir con voluntad eficaz y ejecutiva, limitando las posibilidades de reacción del contribuyente que más allá de los exiguos plazos de caducidad para impugnar los actos administrativos pierde su derecho a la defensa, con el resultado paradójico de que situaciones que gozaban de amplios plazos de prescripción se ven sometidos y circunscritos así a unos breves e ininterrumpibles lapsos temporales de recurso. A favor, porque como consecuencia de la procedimentalización de las relaciones entre la Administración -en sus más diversos campos- y los ciudadanos, se produce una formalización de los cauces de relación, es decir, una concatenación de trámites también sujetos al tiempo que posibilitan que su transcurso se vuelva en contra de la propia Administración, caducando en su perjuicio los procedimientos iniciados de oficio que sean ablativos de los derechos de los particulares. Así se recoge expresamente en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en su artículo 44 y para el ámbito tributario se apunta su aplicación en los artículos 13. 1, 23. 1 y 34.3. de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Previsiones que, para el ámbito sancionador tributario, desarrolla el artículo 36. 1. del Real Decreto 1930/1998, anudando el efecto de la caducidad al transcurso del plazo con que cuenta la Administración para finalizar el expediente sancionador.
3. El procedimiento sancionador se inicia de oficio y el interesado en su adecuada resolución es la propia Administración. Los plazos de

habilidad fijados por la norma están, como ya ha tenido ocasión de recordar este Consejo, al servicio de la justicia, pues lo justo es que las potestades se ejerciten y los derechos se cumplan y no permanezcan indefinidamente pendientes, máxime si, como es el caso, comportan o pueden comportar una amenaza latente sobre el sujeto pasivo tanto en su esfera personal como patrimonial. La Administración Tributaria debe dar adecuado cumplimiento al imperativo legal -sancionar al infractor- haciendo lo que debe, pero haciéndolo también en su momento. Ello resulta especialmente evidente en el ámbito de la responsabilidad penal o administrativa, porque la inmediatez entre la conducta punible o sancionable y su castigo puede reivindicarse como exigencia derivada de la dignidad de la persona. Desde tal punto de vista, la persecución de hechos lejanos y pretéritos, la interrupción de la prescripción a los solos efectos de impedir la extinción de la responsabilidad y la ausencia de efectos derivada del incumplimiento de los plazos de que dispone la Administración para llevar a cabo la encomienda que la Ley le atribuye pueden constituir, además de una prueba palpable de su incorrecto funcionamiento, un desdoro a los derechos y garantías de los contribuyentes.

4. Los efectos que de la caducidad se derivan se centran, principalmente, en que la extinción del procedimiento comporta, a su vez, la extinción de la pretensión ejercida -en este caso la pretensión de sancionar que perseguía la Administración- aunque no afecte al derecho en sí mismo considerado que tiene una vida jurídica independiente del procedimiento en que pretendió actuarse. No deben confundirse, por lo tanto, la pretensión con que se inicia el procedimiento o el procedimiento mismo, con el derecho que tiene la Administración a imponer la correspondiente sanción en tanto la infracción no hubiese prescrito. Mientras determinados modos de conclusión del procedimiento, como la renuncia, sí que tienen efectos sobre el plano material del derecho en el que dicho procedimiento se proyecta, otros como el desistimiento y la caducidad no comportan las mismas consecuencias, habida cuenta de que estos últimos mecanismos circunscriben sus efectos al plano formal o adjetivo. Eso sí, con el fin de evitar la apertura de procedimientos sin intención de seguirlos hasta el final, el ordenamiento señala que los plazos de prescripción -de los que realmente depende la pervivencia del derecho que en el procedimiento se solventa- no se considerarán interrumpidos. Así lo establece con meridiana claridad el artículo 92. 3 de la Ley 30/1992. Y del mismo sentir es el artículo 109. 2. del vigente Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-

Administrativas.. A análoga solución se llega en el ámbito estrictamente procesal, pues el artículo 419 Ley de Enjuiciamiento Civil dispone para el proceso civil que la caducidad de la primera instancia no extingue la acción, la cual podría ejercitarse de nuevo en el juicio correspondiente, y entablando nueva demanda, si no hubiere prescrito, con arreglo a derecho. Previsión esta que no resultaría extensible a la segunda instancia o a la casación, toda vez que en estos posteriores estadios revisores se contaría ya con una sentencia que, de ser firme, habría generado el efecto de cosa juzgada, por lo que en este caso sólo quedaría un exiguo plazo de caducidad para recurrir en plazo la sentencia. El resultado práctico de que la caducidad comporte como efecto la no interrupción de la prescripción es que al plazo ya consumido antes de iniciarse el procedimiento habrá que sumar el tiempo consumido en las actuaciones procedimentales seguidas desde entonces. O, dicho de otra forma, el cómputo de la prescripción habría seguido corriendo como si nada hubiese sucedido.

5. Lo que no resulta pacífico -ni siquiera existe doctrina jurisprudencial, atendida la novedad del instituto prevista desde el año 1992- es si lo actuado en el procedimiento declarado caduco -instrucción, investigación, prueba, etc.- puede servir para iniciar un nuevo procedimiento con el mismo fin que la terminación anormal del anterior no atendió, pues frente a razones de eficacia y conservación de los actos administrativos se alzan poderosos argumentos de seguridad jurídica e incluso de interés público que abogan por no conceder segundas o posteriores posibilidades a la Administración cuando no ha demostrado diligencia alguna en el desempeño de su actividad porque, y conviene no olvidarlo, es la inactividad, la displicencia, en una palabra, la desidia, la que está en la base misma del instituto. Lo esencial es, pues, la actitud que demuestra la Administración y no tanto el mero transcurso del tiempo, precisamente porque lo propio del plazo de caducidad es que fundamenta la extinción del procedimiento pero no la decide, y no lo hace por cuanto que hubiese bastado la adecuada diligencia por parte de los Servicios correspondientes en orden a su evitación. Existe pues una diferencia entre el concepto "caducidad" -que, como decimos puede evitarse- y entre el concepto "término", porque la llegada de este último sí determina la pérdida irremisible del derecho. Así lo han entendido distintos Tribunales de Justicia como el de la Comunidad Valenciana; citamos en particular la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 2 de julio de 1997 invocando a su vez dos fallos anteriores de 23 de abril y 14 de mayo de 1997. Para esta última, la perención del

procedimiento sancionador es "*un vicio de fondo que impide reiniciar el expediente aunque no haya transcurrido el plazo de prescripción, por haberse agotado el ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración, al producir el acto sancionador el efecto de cosa juzgada administrativa*".

6. Por otra parte, es unánime la doctrina cuando señala como inherente a la caducidad el actuar con carácter automático debiendo ser apreciada de oficio por la propia Administración, de manera que al igual que acontece con la denominada perención-carga (por ejemplo, el plazo improrrogable de recurso con el que cuenta un ciudadano), consumado el término marcado debe considerarse extinguido el procedimiento con absoluta independencia de que así se haya declarado formalmente. Por lo tanto, el valor que ha de darse a su declaración no es ni mucho menos constitutivo, sino simplemente declarativo, extremo este que casa perfectamente, por un lado, con el régimen civil de la caducidad en el que el tiempo se consume de modo automático, sin necesidad de que se declare formalmente terminado el plazo y, por otro, con el dato irrefutable de que la caducidad es un hecho (paralización) y no un acto jurídico, por lo que apreciar la perención es limitarse a la simple constatación de ese hecho jurídico. Y por eso precisamente se dice que la caducidad se produce "*ope legis*" y no "*ope iudicis*".
7. En el caso de procedimientos iniciados a solicitud de los interesados, es claro que la caducidad o perención (que lógicamente operará en este caso en contra del particular) exige necesariamente su declaración formal; declaración formal que además tendrá carácter constitutivo. Un doble razonamiento puede apoyar la solución propugnada. En primer lugar, y por aplicación de los principios "*pro actione*" y antiformalista, no debe frustrarse la tramitación de un procedimiento o proceso hasta que formalmente declare el órgano competente su terminación. En consecuencia, y hasta ese mismo momento, puede el ciudadano, a pesar de haber transcurrido el plazo previsto, remediar su pasividad y evitar con ello la caducidad. En plena concordancia con cuanto acabamos de exponer, el artículo 108. 1 del citado Reglamento viene a conceder carácter constitutivo a la declaración de caducidad, al permitir explícitamente al interesado subsanar su inactividad hasta que le es notificado el archivo de actuaciones. Esta es también la solución a la que debe llegarse en el ámbito general administrativo (artículo 92. 1 de la Ley 30/1992) y en la vía judicial, donde el artículo 52. 2 de la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa atinente a la perención por formalización extemporánea de la demanda, consiente

que el escrito de demanda se presente hasta el mismo día en que se notifique el propio auto de perención. Previsión esta novedosa, toda vez que hasta 1998 sólo alguna resolución jurisprudencial aislada consentía que este beneficio se aplicase al trámite de presentación de la demanda. En segundo término, porque el carácter constitutivo de la declaración de perención puede apoyarse en la previsión normativa consistente en que la Administración valore la incidencia de aquélla en el interés general antes de proceder a dictarla, lo que equivaldría en la práctica a decir que la incidencia del interés general enervaría la negligencia del particular para que pudiese terminar el procedimiento mediante resolución expresa. En tal sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 1988 llega a señalar que *"la perención o caducidad no se produce automáticamente por el transcurso del tiempo sino por el acto que la declara, de manera que si antes de que esa declaración tenga lugar se aportan los documentos ya no puede declararse la caducidad sino que hay que resolver sobre el fondo"*. Debe, pues, distinguirse entre supuestos de la perención o estado de perención (inactividad o incumplimiento de un plazo) y declaración de perención (extinción formal del procedimiento).

La Ley 4/1999 de reforma de la Ley 30/1992 ha supuesto un espaldarazo a dicha tesis, habida cuenta de que el legislador ha reconocido que la obligación de dictar resolución expresa y de notificarla se extiende a todos los procedimientos y que en los casos de prescripción, renuncia, desistimiento, perención y desaparición sobrevenida del objeto del procedimiento, la resolución consistirá en la declaración de la circunstancia correspondiente, con la única excepción de los supuestos de terminación convencional del procedimiento y de ejercicio de derechos sujetos al régimen de comunicación previa a la Administración. Tal reconocimiento expreso por la Ley 4/1999 resulta plausible, toda vez que con anterioridad a la reforma, el artículo 42. 1 de la Ley 30/1992 eximía de la obligación de dictar resolución expresa en los casos de prescripción, caducidad, renuncia o desistimiento y pérdida sobrevenida del objeto, significando que, producida automáticamente o *"ex lege"* la caducidad por el transcurso del tiempo previsto, la Administración quedaba liberada de la carga de declararla. Precisamente y desde este punto de vista debe ser criticada la redacción del artículo 13 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, donde se insiste en que la perención y los otros motivos mencionados eximen a la Administración Tributaria del deber de resolver, añadiendo, no sin cierto desparpajo, que *"cuando el interesado*

*pida expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a resolver sobre su petición",* pues además de la incorrecta redacción técnica del precepto, se olvida que en los procedimientos iniciados a instancia de parte la caducidad no se produce automáticamente y exige ser declarada con valor constitutivo. En definitiva, que en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado mientras que la prescripción actúa con total automaticidad, sin necesidad de invocación por parte de quien se beneficia de ella, la caducidad exige una declaración formal constitutiva de su acaecimiento, momento hasta el cual el ciudadano puede remediar su inactividad inicial.

8. ¿Es esta misma solución la que ha de darse en los supuestos de procedimientos iniciados de oficio, como el caso, precisamente, del procedimiento sancionador?. La respuesta a tal interrogante debe ser claramente negativa, pues en los procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir actos desfavorables a los interesados rige el criterio de la automaticidad o, lo que es lo mismo, en tal tesitura, la Administración está obligada a apreciar la perención del procedimiento, sin necesidad de requerimiento previo alguno por parte del interesado, sin perjuicio, claro está, de que éste denuncie al órgano competente su acaecimiento. Como bien señala la doctrina, la perención tiene carácter constitutivo cuando se produce por causa imputable al interesado y carácter meramente declarativo cuando tiene lugar por causa imputable a la Administración. En este mismo sentido los Tribunales Superiores de Justicia de las distintas Comunidades Autónomas se están pronunciando claramente a favor del carácter automático de la última forma de perención citada. Por lo tanto, conviene tener claro que si la Administración, por cualquier razón, no hubiese procedido a la declaración de caducidad, ello no es óbice a que la perención despliegue sus efectos desde el mismo momento en que venció el plazo, de manera que en estado de caducidad no declarada por la Administración; ésta nada puede ya hacer y si resolviese e impulsase el procedimiento, su actuación devendría nula en virtud del artículo 62. 1 de la Ley 30/1992 o cuando menos la resolución final tendría vetada la producción de efectos desfavorables para el particular. Ello significa que en una situación de transcurso de los seis meses sin resolución sancionadora final habría de entenderse caducada la potestad de la Administración Tributaria a calificar como infractor a un contribuyente y asociarle la correspondiente consecuencia sancionadora, a pesar de que existiera un

reconocimiento sobre algún extremo de culpabilidad, toda vez que tal precedente sólo adquiere relevancia plasmado en una resolución o acto administrativo final y nunca por el mero trámite que supone su aparición en la documentación del expediente.

9. Ahora bien ¿existe algún plazo especial de caducidad, además del general de seis meses, que delimite las posibilidades de iniciación del procedimiento sancionador tributario?. Efectivamente, en el ámbito administrativo general la perención del procedimiento sancionador puede producirse de una segunda manera tal y como señala el artículo 6. 2 del Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (Real Decreto 1398/1993). De esta forma, la Administración dispone de un plazo de dos meses para notificar al imputado la iniciación del procedimiento sancionador dirigido contra él. De manera que, de no hacerse así, *"se procederá al archivo de las actuaciones, notificándose al imputado, sin perjuicio de las responsabilidades en que se hubiera podido incurrir"*. Transcurrido el plazo de los dos meses el efecto inmediato es que se tendría por terminado el procedimiento en su mismo inicio. Conviene advertir, sin embargo, que la propia normativa no atribuye a la conculcación de tal plazo temporal la denominación expresa de perención, quizás, porque en realidad no se trate de un verdadero plazo de caducidad, sino más bien de la declaración silente pero firme -esto es, ya inatacable jurídicamente salvo a través de vías especiales- de la inexistencia de infracción administrativa. No es necesario enfatizar la importancia del hecho consistente en que el propio reglamentista haya considerado necesario disciplinar temporalmente la apertura del procedimiento sancionador como un aspecto absolutamente insoslayable de la efectiva vigencia del principio de seguridad jurídica, valor constitucional especialmente relevante en aquellos casos en los que el honor y el patrimonio del ciudadano pueden verse gravemente afectados.
10. ¿Acontecería algo parecido en el procedimiento sancionador tributario?. De entrada podría parecer que no, habida cuenta de que reducir el plazo de cuatro años a que alude la Ley General Tributaria para imponer sanciones, podría significar un desdoro y una contravención legal si por vía reglamentaria se introdujese una previsión análoga a la que se contempla en el procedimiento sancionador administrativo general (el cuál, por cierto, también cuenta con plazos más amplios de prescripción de la infracción cometida, al igual que acontece en el ordenamiento tributario). Sin embargo, si se observa con atención ha de llegarse a una solución contraria, ya que una cosa es la existencia de un plazo amplio

de prescripción de la acción tendente a la persecución de los ilícitos (administrativos o tributarios) y otra bien distinta acotar un plazo en el que una vez obran en la Administración los datos relevantes en orden a la apertura del oportuno procedimiento sancionador éste tenga lugar, pues de lo contrario no sólo se habría interrumpido el cómputo de la prescripción de la infracción con las actuaciones administrativas tendentes al descubrimiento de la posible deuda tributaria -lo que implicaría de paso el consiguiente alargamiento del plazo de prescripción final de la infracción que habría de contarse de nuevo-, sino que se dejaría en manos de la Administración una libertad omnimoda de iniciar o no el procedimiento sancionador modulando con ello ulteriores interrupciones de la prescripción, y se alterarían de paso -y a plena voluntad- los efectos de inmediatez y disuasión que deben presidir la persecución de toda infracción y la imposición de la sanción oportuna como respuesta a la comisión del ilícito. Por otro lado, resulta innecesario advertir la asintonía que se produciría entre la normativa general administrativa y la tributaria en particular, así como el nulo atisbo de penetración del principio de seguridad jurídica en una materia o quizás, por mejor decir, en la materia donde debería estar vocado a lograr su más altas cotas de aplicación.

En tal sentido, es oportuna y correcta la previsión contenida en la Disposición Final Primera del Real Decreto 1930/1998, por el que se modifica parcialmente el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y que en su nueva redacción del artículo 49. 2. "in fine" señala:

*"A estos efectos, y si transcurridos los plazos previstos en el apartado 2 del artículo 60 de este Reglamento, en relación con las actas de conformidad, y en el apartado 4 del mismo, respecto de las actas de disconformidad, no se hubiera ordenado la iniciación del procedimiento sancionador, el mismo no podrá iniciarse con posterioridad al transcurso de tales plazos, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley General Tributaria en materia de revisión de actos administrativos".*

11. Este es el efecto fundamental que se deriva del transcurso del meritado plazo de un mes, incluso aunque pueda discreparse de la naturaleza concreta que el mismo adopta, pues también podríamos considerar tal lapso temporal no como un verdadero supuesto de caducidad, sino más bien como un plazo cuyo transcurso desencadenaría la firmeza del acto y apostillaría la inexistencia de la posible infracción tributaria que de la liquidación pudiera derivarse. En este sentido hay que entender que ese

transcurso del plazo de un mes, con independencia de que se haya liquidado o no, implica una decisión presunta de no sancionar, que ha de considerarse firme, y que por tanto sólo puede revisarse a través de los procedimientos especiales de los artículos 153 ó 154 de la Ley General Tributaria como expresamente dispone el citado artículo 49. 2, j) en su nueva redacción. En apoyo de esta interpretación hay que tener en cuenta que la caducidad del procedimiento es un modo de terminación de procedimientos ya iniciados, y que dicha caducidad no impide la apertura de un nuevo procedimiento siempre que no se haya consumado la prescripción, que no se considera interrumpida por el procedimiento caducado. En el caso que nos ocupa no se trata, sin embargo, de la terminación de procedimiento alguno, sino de la imposibilidad de iniciarlo, lo que sólo se explica si partimos de la existencia de un acto administrativo presunto declarativo de la inexistencia de infracción. Téngase en cuenta, además, que en realidad esto ya era más o menos así en el sistema tradicional de procedimiento único, liquidatorio y sancionador, pues es claro que también con anterioridad al Real Decreto 1930/1998 una liquidación sin sanciones una vez adquirida firmeza, impedía sancionar, o más precisamente suponía una declaración administrativa de la inexistencia de responsabilidad, en principio inmodificable sin seguir los procedimientos especiales de revisión de oficio. Nada de eso parece que deba cambiar tras la separación de procedimientos operada por la Ley 1/1998.

12. A las anteriores conclusiones no deben oponerse consideraciones consistentes en que las previsiones apuntadas resultan únicamente de aplicación al procedimiento inspector y en ningún caso al de gestión tributaria, no sólo porque así lo demanda una elemental consideración o deferencia al relevante principio constitucional de seguridad jurídica (principio que, justamente, ha decantado la solución finalmente adoptada por el Reglamento que desarrolla las previsiones de la Ley 30/92 en materia sancionadora), sino además, por las siguientes razones:
  - a) En primer término, por la progresiva e inacabada asunción de funciones comprobadoras por parte de los órganos de gestión, proceso éste en el que se entrevera y disipa la tradicional división de funciones tributarias entre las oficinas gestoras y los órganos de inspección.
  - b) En segundo lugar, porque la falta del oportuno desarrollo reglamentario que clarifique convenientemente el alcance de las nuevas funciones comprobadoras (pero también inquisitivas o de

investigación) atribuidas ahora a los órganos de gestión en el desempeño de sus "*actuaciones de comprobación abreviada*" (aspecto sobre el que ya ha insistido este Consejo en anteriores ocasiones), no puede excusar la inaplicación de preceptos que, siendo válidos para el procedimiento inspector, con mayor razón, si cabe, han de encontrar acomodo en el procedimiento gestor, máxime cuando las transformaciones operadas en el mismo han venido en parte determinadas por otras no menos evidentes en las propias potestades tributarias que, de potestades liquidatorias, "*stricto sensu*", se han ido paulatinamente transformando en potestades de control, fiscalización y sanción. Prueba palmaria de todo ello lo constituye la existencia de algunos órganos (las Unidades de Módulos creadas por Resolución del Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 2 de junio de 1994 que tienen el ambivalente carácter de órganos de Inspección y de Gestión). Es más, ante la inexistencia de un reglamento que desarrolle las previsiones de gestión contenidas en la Ley General Tributaria, debe resultar de aplicación la regulación contenida en el Reglamento General de Inspección, pues de otra forma se estaría aprovechando la omisión de los Poderes Públicos para hacer, en relación a procedimientos que, por esencia, son sustancialmente análogos, de peor condición a un determinado grupo de contribuyentes -aquellos que no son profesionales ni empresarios- frente a otros que sí verán normativamente reglados los plazos de iniciación del procedimiento sancionador

- c) En último término, porque el control tributario que se resume en tres fases básicas que pueden producirse en forma sucesiva (comprobaciones masivas en vía de gestión, comprobaciones e investigaciones individualizadas en vía de inspección tributaria y comprobaciones e investigaciones destinadas a asegurar el pago de las deudas en vía de recaudación ejecutiva) y que exige la delimitación interna de las funciones tributarias y la distribución de competencias entre las distintas unidades administrativas, no puede ni debe afectar al contribuyente, que no se encuentra vinculado por la relación jurídico-tributaria más que con una Administración Pública. Por otra parte, y tal como advierte con rotundidad la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1996 en su fundamento jurídico 4º, debe quedar claro que el reparto de esas competencias entre los órganos administrativos no puede alterar la "*relación*

*esencialmente unívoca entre el ciudadano y el Poder y menos justificar la pérdida de derecho alguno por el administrado".*

13. De no considerarse en este punto la aplicación analógica o directa al procedimiento de gestión de lo previsto por el Reglamento de Inspección (caso, por ejemplo, de las citadas Unidades de Módulos), habría de concluirse inmediatamente constatando la omisión de regla específica al efecto por parte de la normativa tributaria. Es evidente que las infracciones tributarias se rigen por lo previsto en la Ley General Tributaria y en las restantes normas tributarias y que este cuerpo normativo, en cuanto Derecho especial, prevalece sobre el ordenamiento común, que en este caso es el representado por la Ley 30/1992. Pero la propia Ley General Tributaria, al referirse al sistema de fuentes, invoca como Derecho supletorio las disposiciones generales del Derecho Administrativo. A tal efecto, el artículo 9 de dicha Ley y el propio artículo 1. 3 del Real Decreto 1398/1993, por el que se desarrollan las previsiones sancionadoras contenidas en la Ley 30/1992, consagran expresamente la aplicación supletoria del procedimiento administrativo sancionador común en el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria. El último de los preceptos citados, alude al ámbito tributario y a las infracciones y sanciones atinentes al orden social en los elocuentes términos que siguen:

*"3. Quedan excluidos del presente Reglamento los procedimientos de ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria y los procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social. No obstante, este Reglamento tiene carácter supletorio de las regulaciones de tales procedimientos.*

*Las disposiciones de este Reglamento no son de aplicación ni tienen carácter supletorio respecto del ejercicio por las Administraciones Públicas de su potestad disciplinaria respecto del personal a su servicio y de quienes estén vinculados a ellas por una relación contractual".*

14. Resulta incluso curioso constatar cómo, precisamente en el ámbito administrativo general, (donde quizás más dificultosa resultaría la introducción de criterios temporales estrictos para la iniciación del procedimiento sancionador), se han respetado con mayor intensidad las exigencias derivadas del principio constitucional de seguridad jurídica. Una dificultad sensiblemente mayor que en la parcela tributaria, donde el bagaje y la actividad previa al inicio del propio procedimiento sancionador suministra información suficiente en orden a la adopción de

una decisión inmediata y no diluida en el amplio período de prescripción de la infracción. Efectivamente, en el Derecho Administrativo Común, es cierto que, sobre el plazo de formalización de la iniciación del procedimiento sancionador, nada establece el artículo 13 del Real Decreto 1398/1993, una vez tomado conocimiento de la "notitia criminis". Dicha omisión reglamentaria, sin embargo, es perfectamente justificable habida cuenta de la imposibilidad de determinar con exactitud el instante temporal en que la unidad administrativa competente adquiere el pleno convencimiento sobre la procedencia de iniciar el expediente. Cabe decir, de este modo, que el acuerdo de iniciación habrá de dictarse en el momento inmediatamente posterior al instante en que se disponga de todos los elementos de juicio indicativos de la procedencia de ejercitar la potestad sancionadora de la Administración. Conviene recordar que el artículo 11 del referido Real Decreto 1398/1993, alusivo a la forma de iniciación, señala:

*"1. Los procedimientos sancionadores se iniciarán siempre de oficio, por acuerdo del órgano competente, bien por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, petición razonada de otros órganos o denuncia.*

*A efectos del presente Reglamento, se entiende por:*

- a) Propia iniciativa: La actuación derivada del conocimiento directo o indirecto de las conductas o hechos susceptibles de constituir infracción por el órgano que tiene atribuida la competencia de iniciación, bien ocasionalmente o por tener la condición de autoridad pública o atribuidas funciones de inspección, averiguación o investigación.*
- b) Orden superior: La orden emitida por un órgano administrativo superior jerárquico de la unidad administrativa que constituye el órgano competente para la iniciación, y que expresará, en la medida de lo posible, la persona o personas presuntamente responsables; las conductas o hechos que pudieran constituir infracción administrativa y su tipificación; así como el lugar, la fecha, fechas o período de tiempo continuado en que los hechos se produjeron.*
- c) Petición razonada: La propuesta de iniciación del procedimiento formulada por cualquier órgano administrativo que no tiene competencia para iniciar el procedimiento y que ha tenido conocimiento de las conductas*

*o hechos que pudieran constituir infracción, bien ocasionalmente o bien por tener atribuidas funciones de inspección, averiguación o investigación. Las peticiones deberán especificar, en la medida de lo posible, la persona o personas presuntamente responsables; las conductas o hechos que pudieran constituir infracción administrativa y su tipificación; así como el lugar, la fecha, fechas o período de tiempo continuado en que los hechos se produjeron.*

- d) Denuncia: el acto por el que cualquier persona, en cumplimiento o no de una obligación legal, pone en conocimiento de un órgano administrativo la existencia de un determinado hecho que pudiera constituir infracción administrativa.*

*Las denuncias deberán expresar la identidad de la persona o personas que las presentan, el relato de los hechos que pudieran constituir infracción y la fecha de su comisión y, cuando sea posible, la identificación de los presuntos responsables.*

*2. La formulación de una petición no vincula al órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador, si bien deberá comunicar al órgano que la hubiera formulado los motivos por los que, en su caso, no procede la iniciación del procedimiento.*

*Cuando se haya presentado una denuncia, se deberá comunicar al denunciante la iniciación o no del procedimiento cuando la denuncia vaya acompañada de una solicitud de iniciación".*

Pero nótese que tales previsiones resultan de difícil aplicación al ámbito tributario, que no contempla los diversos modos de iniciación del procedimiento sancionador administrativo general, toda vez que, previo al inicio de esas actuaciones sancionadoras, siempre existirá una actividad de la propia Administración Tributaria (procedimiento de liquidación, inspección, requerimientos, etc.) de conformidad con la cual ésta no debería agotar un plazo desmesuradamente amplio como el de prescripción de la infracción para iniciar el correspondiente expediente sancionador.

El Consejo estima que cuanto más breve sea el plazo para la apertura de este expediente mayor será la posibilidad de conocer las circunstancias reales de la conducta del contribuyente al que se considera merecedor de una sanción, y por tanto, la convicción relativa al imprescindible elemento subjetivo del ilícito cometido.

15. Por fin, y no precisamente en último lugar, el principio de seguridad jurídica exigiría no contrariar los más elementales principios del Derecho sancionador administrativo como manifestación del "*ius puniendi*" del Estado, toda vez que el ejercicio de la acción represiva carecería de sentido alejada del momento mismo en el que los hechos descubiertos o conocidos por la Administración pudieran revelar la intencionalidad, malicia, culpabilidad o negligencia del contribuyente.
16. Este Consejo considera, por lo tanto, que sea cual fuere la teoría que finalmente hubiera de adoptarse (caducidad, firmeza del acto presunto determinante de la inexistencia de infracción, aplicación subsidiaria de las previsiones contenidas en la normativa común, etc.), en todo caso debe salvaguardarse el derecho del contribuyente a que el hipotético procedimiento sancionador se inicie en un plazo concreto, no sólo en aquellos supuestos derivados de liquidaciones practicadas por los órganos de Inspección, sino también como consecuencia de liquidaciones provisionales dictadas por los órganos gestores, a salvo, claro está de que posteriormente, y una vez iniciado un verdadero procedimiento inspector, pudiera la Administración probar la concurrencia de actos culpables o negligentes del contribuyente merecedores de la correspondiente sanción en aquellos aspectos no revisados en la comprobación inicial que dio lugar a la liquidación provisional de oficio.

### **Propuesta**

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se estudie la solución más adecuada al problema que late en las quejas de los contribuyentes y, de conformidad con los razonamientos que se expresan en la motivación de la propuesta o con cualquier otro que pudiera entenderse oportuno y acorde con las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica, se delimite y circunscriba el plazo para iniciar el posible procedimiento sancionador derivado de liquidaciones provisionales de oficio dictados por los órganos de gestión, sin perjuicio de que con posterioridad, y en el seno de un procedimiento inspector, la Administración Tributaria tenga la posibilidad de determinar la concurrencia de actos culpables o negligentes en los aspectos no revisados en la comprobación inicial a fin de iniciar el correspondiente procedimiento sancionador.

**PROPUESTA 15/2000**

*Sobre procedimiento a seguir cuando se solicita la extensión de efectos de una sentencia favorable al contribuyente*

**Motivación**

1. Se han recibido en este Consejo algunas quejas de contribuyentes en relación con la falta de regulación de un procedimiento a través del cual solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la extensión de efectos de una sentencia favorable a los contribuyentes al amparo de lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Como es sabido, dicho precepto señala que:
  1. *En materia tributaria y de personal al servicio de la Administración pública, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada en favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias:*
    - a) *Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.*
    - b) *Que el Juez o Tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.*
    - c) *Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de la ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste.*
  2. *La solicitud deberá dirigirse a la Administración demandada. Si transcurrieren tres meses sin que se notifique resolución alguna o cuando la Administración denegare la solicitud de modo expreso, podrá acudir sin más trámites al Juez o Tribunal de la ejecución en el plazo de dos meses, contados desde el transcurso del plazo antes indicado o desde el día siguiente a la notificación de la resolución denegatoria.*

3. *La petición al órgano jurisdiccional se formulará en escrito razonado al que deberá acompañarse el documento o documentos que acrediten la identidad de situaciones, sustanciándose por los trámites establecidos para los incidentes, pero sin que haya lugar a la celebración de vista.*
  4. *Antes de resolver, el Juez o Tribunal de la ejecución recabará de la Administración las actuaciones referentes al incidente planteado y, si se recibieran en los veinte días siguientes, ordenará que se pongan de manifiesto a las partes por plazo común de tres días. En otro caso, resolverá sin más por medio de auto, en el que no podrá reconocerse una situación jurídica distinta a la definida en la sentencia firme de que se trate.*
  5. *El incidente se desestimarán, en todo caso, cuando existiera cosa juzgada, o cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que refiere el artículo 99. Si se encuentra pendiente un recurso de revisión o un recurso de casación en interés de la ley, quedará en suspenso la decisión del incidente hasta que se resuelva el citado recurso*
2. La cuestión de los requisitos sustantivos y procesales que requiere la extensión de efectos de una sentencia favorable a un contribuyente a otros que se encuentren en la misma situación jurídica ha sido analizada con carácter general en el informe del Servicio Jurídico de la citada Agencia número 11/1999, cuyas conclusiones comparte este Consejo. En concreto, según estas conclusiones, el contribuyente podrá solicitar la extensión de efectos directamente al órgano que haya dictado el acto al que puede afectar la extensión de efectos, siempre que cumpla una serie de requisitos procedimentales y sustantivos. Como requisitos procedimentales, pueden citarse la necesidad de solicitar la extensión en el plazo de 1 año a contar desde la notificación de la sentencia cuyos efectos se quieren extender a quienes fueron parte en el proceso, que el Tribunal o Juez sentenciador sea también competente, por razón del territorio, para conocer de las pretensiones de reconocimiento de la situación individualizada del contribuyente y que se invoque una sentencia que, siendo de fecha posterior a la entrada en vigor de la Ley 29/1998 -esta última exigencia se recoge en un Auto de la Audiencia Nacional de fecha 17 de septiembre de 1999- no contenga una doctrina

contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o sea contraria a la cosa juzgada. Como requisito sustantivo esencial, se exige que el contribuyente se encuentre en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo, lo que habrá de determinarse caso por caso.

Por otra parte, el Consejo considera que, pese a la dicción literal del artículo 110 antes transcrito, la extensión de efectos también es posible cuando la sentencia cuya extensión se pretende haya sido dictada a favor del contribuyente que la solicita, como puede ocurrir si se han recurrido varios actos administrativos correspondientes a ejercicios sucesivos, siendo la misma en todos ellos su situación jurídica.

3. Posteriormente, dicho Servicio Jurídico ha emitido otro informe (dictamen 24/2000) sobre las solicitudes presentadas por varios contribuyentes de extensión de efectos de dos sentencias dictadas por la Audiencia Nacional en fechas 15 de septiembre de 1997 y 30 de noviembre de 1998, por las que se reconoce la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las pensiones de incapacidad permanente del sistema de Clases Pasivas, con independencia del grado de incapacidad total o absoluta del interesado, pronunciándose en sentido desfavorable a dicha extensión de efectos por varias razones, de las que nos interesa destacar el hecho de que estas sentencias eran de fecha anterior a la entrada en vigor de la Ley 29/1998, lo que, en base al criterio de la propia Audiencia Nacional las invalidaba para la extensión de efectos, falta de competencia del Tribunal sentenciador para conocer de las pretensiones de los contribuyentes y, sobre todo, el hecho de que la doctrina contenida en estas sentencias era contraria a la establecida por el Tribunal Supremo en sentencia dictada en interés de ley de fecha 29 de mayo de 1998, según la cual el funcionario jubilado por incapacidad permanente para el servicio debe tener reconocido que se halla inhabilitado por completo para toda profesión y oficio como presupuesto del derecho a la exención de la pensión por jubilación por inutilidad o incapacidad permanente para el servicio de los funcionarios de la Administración Pública. El Consejo comparte también las conclusiones de este informe.
4. Ahora bien, el Consejo considera que no ha sido resuelto todavía adecuadamente el cauce o procedimiento a través del cual los contribuyentes pueden solicitar la extensión de efectos de una sentencia a la Agencia Tributaria, motivo de las quejas de algunos de ellos. En este sentido, ya en el dictamen 11/1999 del Servicio Jurídico citado se advertía de la necesidad de prever en una norma interna la forma de tramitar y resolver estas solicitudes. Así, en el apartado III.4 de la

Instrucción de la Dirección General de la Agencia n° 1/1999, se dispone que: *"En los supuestos previstos en el artículo 110.1 LJCA la solicitud del interesado de extensión de los efectos de una sentencia firme, que habrá de acreditar la concurrencia de los requisitos establecidos en dicho precepto legal, así como la documentación que deba acompañar a aquella, deberán dirigirse al órgano que haya dictado el acto impugnado. A la vista de la solicitud y de la documentación aportada, el órgano de gestión realizará los actos de instrucción que considere oportunos y, en particular, solicitará del Servicio Jurídico de la AEAT un informe en el que se verifique la concurrencia de los presupuestos para la aplicación del artículo 110.1 LJCA"*.

5. Pues bien, este Consejo, a la vista del tiempo transcurrido y de la proliferación de solicitudes de este tipo, considera que esta previsión resulta demasiado escueta, en cuanto que no prevé alguno de los problemas que se le pueden plantear al contribuyente, que empiezan por la correcta identificación del órgano al que ha de dirigirse (pues la referencia al que haya dictado el acto impugnado no siempre es suficiente), la tramitación interna que se dará a este escrito, los documentos concretos que deben acompañarse, los efectos de la falta de presentación de la documentación acreditativa de la concurrencia de los requisitos recogidos en el artículo 110, plazo de que dispone la Administración para resolver y modo de computarlo, etc. Por estas razones, a juicio de este Consejo, sería deseable -por lo menos a corto plazo- desarrollar esta previsión en una norma interna de contenido más extenso, que resolviese las cuestiones planteadas. De la misma forma, sería conveniente que, aún tratándose de una instrucción o circular interna, se dotase a esta norma de una cierta publicidad "ad extra" mediante su publicación en el Boletín Oficial del Estado. Esto no excluye la posibilidad de que, en un plazo más dilatado y si se plantean nuevos problemas o no llegan a resolverse adecuadamente los problemas que hay planteados, se estudie la posibilidad de promover una norma general de rango superior.

### **Propuesta**

Por todo lo anterior, el Consejo estima oportuno someter a la consideración de VE la conveniencia de que, por parte de la Dirección General de la Agencia, se dicte una norma interna que desarrolle la previsión contenida en el apartado III.4 de la Instrucción 1/1999, regulando la forma, procedimiento y plazos en que los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria tramitarán las solicitudes de extensión de

efectos presentadas por los contribuyentes al amparo del artículo 110 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y dotándola de la publicidad necesaria para que pueda ser conocida por los contribuyentes.

## **PROPUESTA 16/2000**

### *Sobre procedimiento de rectificación de retenciones*

#### **Motivación**

Han tenido acceso a este Consejo diversas quejas relacionadas con los procedimientos que se derivan de la rectificación de retenciones inadecuadamente practicadas por el pagador de los rendimientos. A juicio de este Consejo, estas quejas ponen de relieve algunas disfunciones que se derivan del actual sistema y que suponen una carga tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria, lo que hace aconsejable que se estudien posibles soluciones a los problemas planteados.

Con vistas a facilitar la exposición de los que el Consejo considera son los principales inconvenientes prácticos del procedimiento actual, a continuación se describen esquemáticamente las principales situaciones de hecho que pueden originar conflictos procesales, limitándonos exclusivamente a las que se derivan de la legislación vigente en la actualidad, que es, básicamente, Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículos 82 y 83 (LIRPF); Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, artículo 146 (LIS); Reglamento del IRPF (Real Decreto 537/1997, artículos 56 y ss. En los expedientes recibidos por el Consejo se plantean además problemas adicionales derivados de normas ya derogadas. También queremos aclarar que esta propuesta no se refiere al supuesto de contribuyentes que no tengan obligación de presentar autoliquidación por el IRPF, quedando fuera de su ámbito, por tanto, los problemas que se puedan plantear en relación con los no obligados a presentar declaración.

#### *1. Mecánica del proceso de retención*

El supuesto básico del que parte esta propuesta consiste en la satisfacción por parte de una empresa a una persona física de un rendimiento sujeto a retención por imperativo de la norma fiscal. De acuerdo con la normativa vigente, el retenedor no satisfará a la persona física el importe total de la renta pactada (la "*renta bruta*"), sino que deberá deducir de dicho importe la cuantía de la retención que legalmente deba practicar, satisfaciendo a la persona física la diferencia ("*renta neta*") e

ingresando en el Erario Público la retención practicada. La persona física integrará en su declaración del IRPF la Renta Bruta, determinando la cuota líquida total que le corresponda satisfacer por dicho impuesto, de la que deducirá, entre otras cantidades, el importe de las retenciones que haya soportado. Tras estas operaciones, la situación económica resultante será que la empresa habrá desembolsado el importe total de la Renta Bruta (satisfaciendo parte a la persona física y parte al Estado), que constituirá, cuando corresponda, un gasto deducible en su imposición personal; la persona física podrá disponer para su consumo o inversión de un importe igual a la diferencia entre la renta bruta y la Cuota Líquida del IRPF (obviamos a estos efectos la posibilidad de que existan deducciones para evitar la doble imposición o por cuotas satisfechas por sociedades transparentes de las previstas en el artículo 65.a) y c) de la LIRPF), tras haber recibido la Renta Neta del empresario y haber satisfecho u obtenido la devolución de la cuota diferencial del IRPF y la Hacienda Pública habrá recibido la cuota líquida total correspondiente a la persona física por el IRPF (obviando nuevamente las deducciones por doble imposición y por imputaciones de sociedades transparentes) que, en los casos normales, habrá sido satisfecha parcialmente por el empresario (la retención) y por la persona física (la Cuota Diferencial).

## *2. Consecuencias de la ausencia de retención y de la retención inferior a la exigible*

Cuando, por cualquier motivo (incluyendo el error), no se ha practicado retención o la retención practicada ha sido inferior a la legalmente exigible, se rompe este delicado equilibrio entre las posiciones jurídicas y económicas de los tres sujetos intervinientes: la empresa, la persona física y la Administración Tributaria. En este caso, la empresa habrá satisfecho a la persona física una renta superior a la que le corresponde percibir, en detrimento de la Hacienda Pública, que verá inicialmente mermados sus ingresos como consecuencia de la ausencia de ingreso de la retención por parte de la empresa. La situación de la persona física y la situación final de la Hacienda Pública, depende del comportamiento que siga dicha persona física.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 82.5 de la vigente LIRPF, la persona física deberá integrar en la Base Imponible de su IRPF la contraprestación íntegra devengada (la Renta Bruta) y tendrá derecho a deducir "*la cantidad que debió ser retenida*" salvo en el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público. De hecho, dado que conocer la cantidad que debió ser retenida no siempre es sencillo, se producen múltiples supuestos en los que

los sujetos pasivos no hacen uso del derecho que les concede el artículo 82.5 de la LIRPF, deduciendo exclusivamente el importe efectivamente retenido. Por ello, en la práctica, pueden existir dos situaciones, a saber:

- a) Aquéllas en las que la persona física utiliza el derecho concedido por el artículo 82.5 de la LIRPF y en la que, por tanto, ingresa en el Erario Público la Cuota Diferencial, deduciendo la retención que se le debió practicar. En este caso, la Hacienda Pública sufrirá un quebranto por importe igual a la retención no practicada. La empresa, de otra parte, se encontrará en la misma posición económica en que se hubiera encontrado de haber practicado la retención, ya que ha satisfecho en su integridad la renta bruta devengada, si bien la ha pagado parcialmente a un sujeto equivocado. La persona física habrá obtenido un enriquecimiento derivado del error en la retención practicada, ya que ha recibido la totalidad de la renta bruta, manteniendo en su poder el importe que debió haber sido retenido sin ingresarlo en la Hacienda Pública ni devolverlo al empresario para que éste pudiera proceder al cumplimiento de su obligación tributaria de retener e ingresar la retención.
- b) Puede suceder que la persona física no haya hecho uso del derecho concedido por el artículo 82.5 de la LIRPF o que se trate de un trabajador que percibe retribuciones legalmente establecidas satisfechas por el sector público, y por tanto, se haya deducido exclusivamente las retenciones efectivamente practicadas (supuesto en el que se encuentran la mayor parte de los contribuyentes que han presentado quejas ante este Consejo). En este caso, la Administración Pública no ha sufrido quebranto alguno, ya que la cuota total que ha recibido es la misma, salvo el quebranto financiero que se deriva de la diferencia temporal entre el momento de ingreso de la retención y el de ingreso de la Cuota Diferencial. Adicionalmente, puede sostenerse que la ausencia de retención causa daños a la gestión tributaria. La empresa no sufre perjuicio o beneficio alguno, ya que ha satisfecho el importe total de la renta bruta. Por último, el sujeto pasivo tampoco obtiene enriquecimiento o empobrecimiento alguno, ya que la cuota total satisfecha por el IRPF será la misma que se hubiera ingresado de haberse practicado adecuadamente la retención, si bien el ingreso en este caso habrá sido realizado íntegramente por la persona física y no parcialmente por ella y parcialmente por el empresario.

### *3. Mecanismos legales para evitar los perjuicios causados por la retención defectuosa*

- a) En el primero de los casos aquí contemplados, el perjuicio sufrido por la Administración Tributaria sólo podrá subsanarse mediante el ingreso por parte del empresario de la retención que estaba obligado a practicar. Se realice éste voluntariamente por el empresario o como consecuencia de la actuación de la Administración, es claro que el resultado final deberá ser el ingreso de las cuotas que debieron ser retenidas, con sus correspondientes intereses de demora y, si procede, las sanciones pertinentes. Con ello quedan cubiertos los derechos de la Hacienda Pública. No obstante, el resultado supondrá un enriquecimiento sin causa por parte de la persona física, que ha recibido una cantidad que no le correspondía haber recibido y la mantiene en su poder. (Recordemos que esta situación no se planteaba en los mismos términos con la legislación anterior, ya que en este caso era preceptivo hacer una elevación al íntegro, determinando cuál debería haber sido el rendimiento bruto que correspondía a la persona física para que, tras practicar la correspondiente retención, se le satisficiera la cantidad que efectivamente recibió, el rendimiento bruto).

Pues bien, las norma tributarias no establecen ningún mecanismo para resolver esta situación, si bien existe un dictamen del Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT, dictamen 163/2000) en el que después de constatar que la normativa tributaria hoy vigente no prevé la posibilidad de que el empresario repercuta a sus trabajadores las cuotas liquidadas por la Inspección de Hacienda en concepto de retenciones no practicadas (o practicas por importe inferior al procedente) en su momento, ni tampoco la posibilidad de que el retenedor modifique el acto de retención llevado a cabo de forma improcedente, se llega a la conclusión -invocando la doctrina y la jurisprudencia- que el retenedor tiene derecho de resarcimiento contra el sujeto pasivo por las cantidades ingresadas en concepto de mayores retenciones (no así de las ingresadas en concepto de intereses de demora ni, en su caso, de sanciones) al menos si el trabajador se hubiera beneficiado de estas cantidades descontándoselas en su autoliquidación o si puede todavía hacerlo por no haber prescrito su derecho. En cuanto al modo o procedimiento para ejercitar este derecho de reembolso, o de trasladar la carga económica del impuesto al sujeto pasivo podrá ser, de conformidad con la doctrina y la jurisprudencia, cualquier modo previsto o conforme con el ordenamiento jurídico en general. En este sentido, reconoce el Servicio Jurídico que la norma tributaria no prevé ningún procedimiento para ejercitar este derecho de reembolso, pero tampoco prohíbe que se ejercite, lo que por otra parte -

siempre según este dictamen- no sólo resultaría contrario a los principios que rigen el Impuesto sino que resultaría contrario a la Ley.

En cualquier caso, el Servicio Jurídico de la AEAT concluye en dicho dictamen que el traslado de la carga del impuesto al trabajador a través del ejercicio de este derecho de repetición o reembolso, al afectar únicamente a las relaciones entre el retenedor y el retenido, resulta ajeno al ámbito de competencias de la Administración Tributaria.

- b) En el segundo supuesto, es decir, cuando el trabajador no hace uso del derecho que le reconoce el artículo 82,5 de la LIRPF, los problemas son aún más complejos. Como ha podido verse en la descripción de hechos, la Hacienda Pública no ha sufrido perjuicio económico directo (salvo el financiero y el de gestión). Si la retención no practicada es ingresada por el empresario - voluntariamente o como consecuencia de actuación administrativa-, la Administración percibirá dos veces la misma deuda, una satisfecha por la persona física directamente en su declaración del IRPF, al no haber deducido la retención no practicada, y otra por el empresario al ingresar las retenciones. Este enriquecimiento sólo podrá resolverse si la persona física insta la devolución de ingresos indebidos, solicitando que se rectifique su declaración del IRPF admitiendo la deducción de la retención no practicada.

En relación con esta solicitud de devolución de ingresos indebidos pueden plantearse dos problemas: la posible prescripción del derecho del contribuyente y la no devolución en tanto no alcancen firmezas las actas levantadas a la empresa retenedora. Sobre ambas cuestiones se ha pronunciado igualmente el Servicio Jurídico de la AEAT en sus dictámenes nº 163/2000 y 162/2000. En relación con la prescripción, el Servicio Jurídico considera que para proceder, en su caso, a las devoluciones correspondientes a los trabajadores el "dies a quo" para iniciar el cómputo del plazo de cuatro años del artículo 103 de la Ley 30/92 (LPAC) o del plazo de prescripción de derecho a exigir devoluciones de ingresos indebidos no puede ser el del levantamiento de las actas. Efectivamente, de acuerdo con el principio de la "actio nata" recogida en el artículo 1969 del Código Civil el plazo de prescripción de las acciones o derechos no puede contarse sino desde que éstos puedan ser ejercitados, es decir desde que se soportan la repercusión que permite pedir la devolución, en el caso de los trabajadores.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 30 de mayo de 1967, afirma: *"El fundamento principal de la prescripción de acciones, no es otro que la presunción de una actitud de abandono, dejación, olvido o*

*falta de interés del titular de la acción respecto del derecho que con ella se puede hacer valer, que este presunción como iuris tantum, es susceptible de verse desmentida en la realidad por manifestaciones que vengan a darnos ideas, a tiempo, de una actitud del titular contraria a la suposición de dejación u olvido de su derecho"*

Siempre según este dictamen, también podría sostenerse que, dado que la prescripción como limitación del ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica, excluye una interpretación rigorista, es perfectamente posible entender, sin recurrir a la teoría de la "actio nata" que en estos casos la prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos por los trabajadores se habría interrumpido con ocasión del levantamiento del acta a la empresa por las retenciones indebidamente practicadas.

En cuanto a la procedencia de la realización de devoluciones a trabajadores a consecuencia de actas de retención levantadas a los empresarios, y a la vista de la normativa aplicable, considera el Servicio Jurídico en el dictamen 162/2000 que caben dos posibles soluciones, presentando ambas argumentos a favor y en contra.

- 1ª) Entender que sólo cuando las retenciones se practican efectivamente, mediante la correspondiente minoración de las cantidades a percibir por el trabajador concurren todos y cada uno de los requisitos previstos por la LIRPF y el RIRPF para que resulte procedente la devolución de oficio a los trabajadores de las cantidades que en Derecho les corresponda.
- 2ª) Entender que la ficción recogida en el artículo 82.5 de la LIRPF, en cuanto que permite a los trabajadores imputarse retenciones que no han sido practicadas, alcanza también a las devoluciones de oficio reguladas en el artículo 85.2 de la misma LIRPF, de manera que aún cuando estas retenciones no hayan sido soportadas por el trabajador, la Hacienda Pública debe proceder a devolver al trabajador de una empresa privada las cantidades que resulten de su autoliquidación.

El Servicio Jurídico se inclina por la primera de estas soluciones, en base a los argumentos que expone en su dictamen nº 162/2000 y cuya expresión haría demasiado prolija esta propuesta.

Con respecto a los problemas de la falta de firmeza del acto, entiende el Servicio Jurídico de la AEAT que la falta de firmeza del acta no puede impedir que se proceda a la devolución de las cantidades correspondientes a los trabajadores, si es que en Derecho procede esta devolución, cuestión distinta a la que después nos referiremos. Efectivamente, las actas, o más

exactamente, las liquidaciones derivadas de las mismas no sólo constituyen un acto propio de la Administración Tributaria, que queda vinculado por ellas (de manera que no puede desconocerlas ni dejarlas sin efecto sino a través de un procedimiento de revisión de oficio) sino que el criterio que en ellas se recoge, y en definitiva, su validez o invalidez sólo desaparecerá una vez que se dicte una resolución económico-administrativa o judicial que así lo declare, eliminando la presunción de validez de los actos administrativos (artículos 57 LPAC y 8 de la Ley General Tributaria)

De la misma forma, es irrelevante a estos efectos el dato de que las liquidaciones derivadas de las actas hayan sido suspendidas, puesto que la suspensión sólo afecta a la eficacia del acto administrativo, pero no a su validez por lo que en este caso los principios más arriba citados resultan también aplicables.

#### *4. Inconvenientes resultantes de la situación actual*

En cualquier caso, lo que interesa a este Consejo es poner de manifiesto que esta situación normativa trae consigo importantes problemas que han llevado a la propia AEAT a solicitar los pertinentes dictámenes a su Servicio Jurídico buscando soluciones interpretativas dirigidas a eliminarlos o a minimizarlos.

Estos problemas, presentados esquemáticamente, serían los siguientes:

- a) En todo caso, la rectificación de las retenciones no practicadas o practicadas en defecto al empleador, conlleva una situación de enriquecimiento sin causa del sujeto perceptor de la renta, que se ha beneficiado de estas retenciones, que si no se subsana voluntariamente por la persona física, obligará al empresario a buscar de alguna manera el reembolso de esas retenciones. (Esta situación no se produce en aquellos casos en los que no puede probarse el importe de la contraprestación íntegra devengada, ya que en ellos se mantiene el sistema antiguo de elevación al íntegro, asumiendo que el empresario ha cumplido con la obligación de retener)
- b) En el supuesto en que la persona física no haya hecho uso del derecho concedido en el artículo 82.5 de la LIRPF, puede plantearse un caso de doble imposición, que generaría un enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria, si no se produce la devolución de las cantidades ingresadas en exceso por parte del sujeto pasivo por las causas que sean. Este es, sin duda, el problema que ha generado las quejas más importantes que justifican esta propuesta. Por otro lado, los Tribunales de Justicia comienzan a ser receptivos al análisis del contribuyente en casos en que se produce

tal enriquecimiento. Baste citar a este respecto las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha de 6 de abril y 15 de abril de 1999 (recursos contencioso-administrativos números 2.151/1996, 2.208/1996 y 1.276/1997). En ambos casos los supuestos de hecho coinciden con los aquí analizados, si bien, con arreglo a la normativa entonces en vigor era discutible la capacidad por parte de las personas físicas de solicitar la devolución de ingresos indebidos por el importe que debió retenerse y no se retuvo. Analizados estos hechos, el citado Tribunal señala que *"por mucho que se pretenda dotar de autonomía a la figura del retenedor y a sus obligaciones respecto a las del sujeto pasivo, lo que no puede negarse es que, aun cumpliendo al retener e ingresar como una obligación propia, la misma va referida a un futura cuota ajena, y si la misma ha sido ya cobrada y la Administración no puede en ningún caso ser requerida a devolución, no puede negarse que el permitir que ésta la cobre de nuevo va en contra de los más elementales principios de prohibición de enriquecimiento sin causa que derivan de los artículos 1.888 y siguientes del Código Civil y una añeja jurisprudencia que no es necesario recordar, suponiendo una innegable doble imposición"*. Hasta qué punto esta jurisprudencia puede plantear problemas a las instituciones actuales en supuestos en los que no fuera posible la devolución, por haber prescrito el derecho a solicitarla por parte del derecho pasivo, o en aquellos en los que la diversidad de sujetos pasivos dificultase la efectiva obtención de la devolución, es algo que dependerá de la evolución de la doctrina jurisprudencial. En cualquier caso, sea cual sea ésta, no cabe duda de que el Tribunal pone énfasis en un problema real: la posibilidad de la existencia de un enriquecimiento injusto por parte de la Administración Tributaria.

- c) El proceso de rectificación de las retenciones cuando el sujeto pasivo no ha hecho uso del derecho concedido en el artículo 82.5 de la LIRPF, obliga a la apertura de tres procedimientos separados por vías teóricamente autónomas, si bien alguno de ellos puede exigir la previa conclusión de los anteriores. Estos procedimientos son: el procedimiento, encaminado al ingreso de las cantidades que debieron haber sido retenidas por parte del empresario; el procedimiento de devolución del ingreso indebido realizado por la persona física al no deducirse la retención que debió haber sido practicada; y, por último, el procedimiento civil de recuperación por parte del empresario de las cantidades pagadas en exceso a la persona física. Pluralidad de

procedimientos cuya coexistencia puede plantear problemas de congruencia importantes (piénsese en los problemas derivados de la falta de firmeza de las actas en relación con las solicitudes de devolución de las personas físicas al que ya hemos hecho referencia más arriba), además de ser contraria al principio de economía procesal.

- d) Pueden existir también problemas importantes para la propia Hacienda Pública si se considera que levantadas estas actas a los retenedores, pueden considerarse procedentes las correspondientes repeticiones y devoluciones, ya que proceder en todo caso a la devolución de ingresos indebidos a los trabajadores, con independencia del dato de si esas retenciones se han ingresado o no efectivamente y si se han repercutido efectivamente sobre el trabajador, pueden determinar menores ingresos de los legalmente exigibles para la Hacienda Pública cuestiones éstas que analiza el servicio Jurídico de la AEAT en su dictamen 162/2000.

Consideramos que los problemas anteriormente enunciados recomiendan proceder a una revisión en profundidad de los procedimientos actuales relacionados con las retenciones no practicadas, para evitar las posibles injusticias materiales y los costes que se derivan del procedimiento actual. Excede con mucho a las posibilidades de este Consejo realizar este estudio, ya que no se nos oculta la gran relevancia económica que tienen las retenciones desde el punto de vista del Erario Público, ni su importancia capital a la hora de servir como instrumento de control en el procedimiento de gestión tributaria. No obstante, la complejidad e importancia del tema no deben impedir que la Secretaría de Estado de Hacienda proceda a su estudio y análisis en profundidad, sino que, por el contrario, en dicha complejidad e importancia se encuentra la justificación más clara de la necesidad del estudio.

Cabe pensar múltiples fórmulas que permitan eliminar o mitigar los problemas planteados en el caso anterior, si bien es evidente que todas ellas plantean inconvenientes jurídicos o prácticos que deben ser mensurados para determinar cuál será la solución más eficiente. A continuación, este Consejo -y a título meramente ejemplificativo, con la finalidad de contribuir al estudio que sobre esta cuestión se pueda hacer- quiere apuntar algunas ideas. Y antes de ello insistimos en que esta propuesta no se refiere a contribuyentes con ingresos inferiores a 3,5 millones de pesetas no obligados a presentar declaración.

5. *Consideraciones sobre posibles soluciones de los problemas expuestos*

a) *Limitación del importe deducible de la cuota al efectivamente retenido*

A nuestro entender, la solución más sencilla a todos los problemas planteados sería modificar la LIRPF y la LIS, para que sólo se pudieran deducir las retenciones efectivamente practicadas (como hace la LIRPF en el supuesto de las retribuciones satisfechas por el Sector Público), siempre que, a su vez, no existiera a partir de ese momento para el retenedor la obligación de ingresar la retención no practicada. Efectivamente, en el supuesto de que no se hubiera practicado la retención, las posiciones económicas del empresario y la persona física no se verían alteradas (el empresario satisfaría la renta neta y la persona física satisfaría la total de sus obligaciones con la Hacienda Pública, sin enriquecerse como consecuencia de las operaciones). De igual forma, la Administración Tributaria tampoco sufriría perjuicio económico directo, ya que la persona física habría ingresado la totalidad de la deuda. No obstante, la Administración sufriría dos tipos de perjuicios, a saber: Uno de carácter financiero por el retraso en el ingreso de las cuotas tributarias, que debería solucionarse mediante la exacción de los correspondientes intereses de demora, a calcular exclusivamente desde el momento en que debió haberse ingresado la retención hasta el momento en que era exigible la cuota correspondiente a la imposición personal de los perceptores de los rendimientos; y otro, el perjuicio que sufriría la gestión tributaria como consecuencia de la falta de una información adecuada para gestionar los tributos y el posible aumento de la evasión fiscal que de dicha falta se derivase, que justificaría que la falta de retención pueda ser objeto de sanción como consecuencia de la comisión de una infracción grave y el retenedor esté obligado a compensar el perjuicio financiero causado a la Hacienda Pública, mediante el pago de intereses de demora.

Esta solución eliminaría automáticamente la totalidad de los problemas anteriormente indicados, y facilitaría en la práctica el procedimiento de devolución de las declaraciones del IRPF negativas.

b) *Modificación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos en caso de retención no practicada*

Parte de los inconvenientes del sistema actual se mitigarían si el derecho a percibir la devolución se reconociese al retenedor cuando el sujeto pasivo perceptor de la renta no hubiese utilizado el derecho que le concede el artículo 82.5 de la LIRPF, siempre que la liquidación practicada al

retenedor fuera simultánea al reconocimiento del derecho a devolución, previa comprobación de oficio, del importe de la retención deducido por el perceptor de la renta. La simultaneidad de ambos procedimientos garantizará los derechos de las tres partes implicadas y produciría, como consecuencia, el reconocimiento simultáneo del derecho a la devolución y de la obligación de ingreso, ambos en sede del retenedor, por lo que se produciría la compensación de ambas obligaciones, debiéndose exigir exclusivamente los intereses de demora por el período en el que no se realizó el ingreso, para compensar a la Hacienda Pública del daño financiero, y las sanciones que resultasen pertinentes para evitar comportamientos que pueden generar perjuicios para la gestión tributaria.

Mediante este mecanismo, sin duda más complicado que el indicado en el apartado anterior, se conseguiría evitar la práctica totalidad de los problemas que se generan en los supuestos en los que la persona física no ha hecho uso del derecho concedido por el artículo 82.5 de la LIRPF, ya que al radicarse el derecho de obtener la devolución en sede del retenedor y compensarse dicho derecho con la obligación de ingreso de las retenciones, no existirá enriquecimiento sin causa alguno, ni por parte de la Administración ni por parte de la persona física, se habrá restablecido el equilibrio económico entre las partes y se habrá evitado la necesidad de que las personas físicas inicien personalmente expedientes de devolución de ingresos indebidos (con los costes y dificultades que ello conlleva) y que deba iniciarse un procedimiento por el retenedor para la reclamación de las cantidades percibidas en exceso por parte de las personas físicas. Ahora bien, reconocemos que este sistema tiene importantes inconvenientes en el orden procesal y puede ser de ejecución compleja ya que obligará a la apertura de múltiples expedientes de devolución de ingresos indebidos, Al mismo tiempo, el procedimiento aquí descrito, no soluciona los inconvenientes procesales que se plantean en el supuesto en el que los sujetos pasivos hayan utilizado el derecho que les concede el artículo 82.5 de la LIRPF, en los que el retenedor se verá en la necesidad de utilizar algún procedimiento para obtener reparación del daño económico sufrido.

*c) Otras medidas concretas*

En el supuesto de que no se considere oportuno buscar una solución global a los problemas anteriormente indicados, deberían adoptarse medidas concretas que remediasen algunos de los problemas procesales que han sido denunciados por los contribuyentes, a saber:

- Mientras no se modifique la normativa actual y se mantenga la autonomía entre la obligación de retener y la de ingresar por parte del sujeto perceptor de la renta, consideramos que dicha autonomía debe

mantenerse también en el proceso de gestión de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos realizadas por los sujetos perceptores de la renta y, por tanto, que no debe subordinarse el reconocimiento de dicho derecho a la finalización del procedimiento iniciado o que pueda iniciarse en sede del retenedor, ya que el Derecho Tributario actual tiene instrumentos más que suficientes para salvaguardar los derechos de la Hacienda Pública en el supuesto en que se declarase la inexistencia de obligación de retener en el procedimiento seguido contra el retenedor.

La AEAT debería establecer los mecanismos internos necesarios para asegurar que en todo caso en que se modifiquen las retenciones practicadas por un retenedor, se constate si los perceptores de los rendimientos a que dichas retenciones se refieren, han procedido o no a deducir la retención no practicada, con base a lo dispuesto en el artículo 82.5 de la LIRPF. Alternativamente, cabría pensar la posibilidad de conceder al empresario el derecho a solicitar esta información a la Administración como se ha requerido a este Consejo en alguna ocasión por parte de los contribuyentes. En nuestra opinión, esta línea de actuación no es recomendable, desde el momento en que suministrar tal información pudiera vulnerar el deber de sigilo y confidencialidad que directamente emana del artículo 113 de la Ley General Tributaria, del artículo 3.h de la Ley 1/1998 y de otros preceptos de inferior jerarquía normativa, pero con idéntica fuerza jurídica de obligar, tales como el artículo 7.3 del Reglamento General de Inspección de los Tributos. En el supuesto en que como consecuencia de la actuación administrativa se comprobase que el sujeto perceptor de la renta no procedió a deducirse las retenciones no practicadas, la Administración debería iniciar de oficio el procedimiento para el cumplimiento del derecho de la devolución con base a lo dispuesto en el artículo 4 del Real Decreto 1183/1990, pudiéndose incluir sin dificultad el supuesto aquí contemplado en el caso b) de los descritos en el artículo 7 de la misma norma. Según el cual: *"Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe de las deudas u obligaciones tributarias por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario"*.

- A nuestro entender, esta vía de actuación haría recomendable la inclusión de una modificación en la propia Ley del IRPF, obligando a la Administración a la comprobación que la situación de los sujetos perceptores de la renta en los términos anteriormente indicados y a la iniciación de oficio del procedimiento de devolución en el caso de que se comprobase que no se ha procedido a deducir las retenciones no

practicadas. Una norma semejante debería incluirse en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

- En el mismo sentido, consideramos que sería conveniente analizar la posibilidad de considerar las actuaciones realizadas frente al retenedor, incluso sin conocimiento del sujeto pasivo, como un supuesto de paralización del cómputo del plazo de prescripción en relación con la devolución que pudiera derivarse de la no deducción de la retención no practicada, o bien, como propone el Servicio Jurídico de la AEAT, considerar que el inicio del plazo de prescripción para el trabajador surge en el momento en que puede ejercitarse su derecho a la devolución (teoría de la "actio nata")
- Debería estudiarse la posibilidad de establecer mecanismos dentro de la norma tributaria que permitan al retenedor que no retuvo o retuvo cantidad inferior a la exigida legalmente, dirigirse contra la persona que percibió rentas que no le corresponden por ausencia de la retención.

### **Propuesta**

Que por parte de esta Secretaría de Estado de Hacienda y de los Centros Directivos competentes en la materia, se estudie los problemas que plantea la normativa en vigor en materia de retenciones no practicadas o practicadas en defecto por el retenedor una vez que se ha efectuado la correspondiente autoliquidación por el sujeto pasivo, tanto en aquellos supuestos en que éste no se ha deducido la retención no practicada, sin hacer uso de lo establecido en el artículo 82.5 de la LIRPF, como en aquellos supuestos en que el sujeto pasivo sí ha utilizado el derecho que le reconoce el citado precepto así como todas las cuestiones conexas con la anterior y que han sido expuestas en el texto de esta propuesta.

### **PROPUESTA 17/2000**

*Sobre la suspensión del acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas entre residentes*

### **Motivación**

1. Se han recibido en este Consejo para la Defensa del Contribuyente escritos de queja relacionados con la suspensión de la eficacia del acto de determinación del valor normal de mercado determinado por la Administración como consecuencia de la aplicación del régimen fiscal de operaciones vinculadas previsto en el artículo 16 de la Ley del

Impuesto sobre Sociedades y conforme al procedimiento de valoración establecido en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto.

2. En los escritos que promueven la queja se pone de manifiesto que la Administración, cuando estima que existe una operación vinculada entre una entidad mercantil en régimen de transparencia fiscal y uno de sus socios, sometido a comprobación inspectora, inicia el procedimiento para proceder a su valoración por el valor normal de mercado por los trámites establecidos en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, dando cuenta de la incoación de este procedimiento a la otra parte vinculada.
- 3 El artículo 15,2º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades prevé expresamente que *"el acto de determinación del valor normal de mercado podrá ser recurrido por ambas partes vinculadas al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en el que se realizó la operación vinculada"*, añadiendo el apartado 4 del mismo artículo 15 del texto reglamentario que *"si el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo frente a una y otra, quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme"*.
4. No obstante el tenor literal del referido precepto reglamentario, el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas) considera que dicho acto administrativo de determinación del valor normal de mercado recurrido ante la jurisdicción económico-administrativa sólo podrá suspenderse previo ofrecimiento de alguna de las garantías establecidas en dicha norma reglamentaria, es decir, sujeta la suspensión de este acto administrativo a las reglas generales que sobre la suspensión se contienen en el RPREA.
5. A juicio de este Consejo para la Defensa del Contribuyente, este criterio no resulta correcto desde un punto de vista jurídico, pues existe una norma especial que ordena de forma clara y terminante (*"si el valor normal de mercado... hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo, frente a una y otra, quedará suspendida hasta el momento en el que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme"*) la suspensión de la eficacia del acto impugnado sin necesidad de prestar ninguna garantía. Como hemos dicho, se trata de un precepto (artículo 15.4 del Reglamento del Impuesto sobre

Sociedades aprobado por Real Decreto 7/1996, de 7 de julio) que, además de ser posterior al RPREA, está previsto para un supuesto especial (impugnación del acto administrativo de determinación del valor normal de mercado en régimen de operaciones vinculadas), por lo que no parece fundada la interpretación mantenida por el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que hace prevalecer el régimen general de suspensión de los actos administrativos impugnados (artículo 75 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo), sobre un precepto reglamentario posterior y especial, condicionando el reconocimiento de la suspensión de la eficacia del acto de valoración a la previa constitución de las garantías previstas en el RPREA.

- 6°. Parece evidente que la suspensión (sin garantía) de la eficacia del acto de determinación de valor en las operaciones vinculadas constituye una regla especial (y, como dejamos dicho, posterior) establecida en el Reglamento del Impuesto de Sociedades para estos supuestos específicos, que lógica y jurídicamente debe prevalecer sobre la regla general del RPREA que requiere la aportación de garantías para suspender la eficacia del acto impugnado. Pero lo que importa resaltar es que este criterio o regla especial de suspensión resulta plenamente acorde y motivado por la propia especialidad (incluso excepcionalidad) del procedimiento de valoración previsto para las operaciones vinculadas.

En efecto, mientras que para la generalidad de las operaciones económicas rige el principio o regla general de la valoración contable (siempre que la contabilidad refleje la verdadera situación patrimonial de la empresa), en las operaciones vinculadas esa regla general se sustituye por una de carácter excepcional: el valor normal de mercado. Excepcionalidad que, desde luego, tiene su fundamento en la oportunidad de objetivar la valoración sospechosa de subjetivismo en un ámbito de relaciones económicas (vinculadas) en el que la fijación del precio podría venir determinada no por la confrontación sino por la concurrencia de intereses.

Excepcionalidad además, porque el ordenamiento tributario español ni impone que el precio de las operaciones que se estipulen en el tráfico mercantil tenga que fijarse conforme a valores normales de mercado, ni permite al sujeto pasivo corregir (ni en su contabilidad ni en sus autoliquidaciones) la contraprestación libremente convenida para evitar los ajustes valorativos que en el futuro pueda realizar la Administración, única autorizada a ejecutarlos. La formalización de una operación por

un valor distinto al normal de mercado, no implica necesariamente anomalía en la contabilidad ni ocultación de dato alguno a la Administración, habida cuenta de que el sujeto pasivo viene obligado por la normativa contable a reflejar en su contabilidad la realidad de la operación, no permitiéndosele sustituir la realidad contable por una realidad fiscal, configurada conforme a un valor normal de mercado que, en su caso, será determinado por la Administración al amparo de la facultad de valoración que le reconoce el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*"La Administración tributaria podrá valorar..."*). Y ello sin perjuicio de lo que en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece el artículo 42.2º de la Ley 40/1998.

7. Corolario de este conjunto de especialidades es la establecida en el artículo 15.4 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, para la suspensión de la eficacia del acto de determinación de valor en caso de impugnación por alguna de las partes vinculadas. En opinión de este Consejo esta regla especial de suspensión (además de ser coherente con la referida especialidad del procedimiento de comprobación del valor en las operaciones vinculadas) responde al mandato legal de que la valoración administrativa no determine la tributación por el Impuesto de Sociedades y, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *"de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado"* (artículo 16.1 Ley 43/1995). Mandato legal del que se hace eco el preámbulo del Reglamento del Impuesto de Sociedades al reconocer que este procedimiento especial de valoración está *"destinado a evitar todo exceso de imposición y garantizar los derechos de los sujetos pasivos..."*. La suspensión automática del acto de determinación del valor de mercado por la simple interposición del recurso constituye, en efecto, uno de los mecanismos orientados a evitar el "exceso de imposición" que, sin duda, se produciría si las partes vinculadas hubieran de acudir al régimen general de suspensión de los actos tributarios impugnados mediante el depósito en efectivo metálico de la deuda liquidada o la constitución de aval en garantía de la suspensión.

Piénsese que como consecuencia de la regularización tributaria derivada del procedimiento especial de valoración de operaciones vinculadas, por ejemplo entre una sociedad y su socio-persona física, por la que se incrementara la base imponible de este último, la Administración Tributaria (que ya ha percibido el 35 por 100 de esa base imponible, por la cuota satisfecha por la sociedad ) estaría exigiendo aval bancario para

garantizar la suspensión de la deuda tributaria resultante de la imputación de una mayor base imponible al socio, lo que (aplicando el tipo marginal de la tarifa del IRPF) equivaldría a garantizar el pago de una cuota diferencial que elevaría el tipo de gravamen aproximadamente al 91% de la base (con la tarifa del antiguo IRPF) o al 83 por 100 (con la tarifa establecida en la Ley 40/1998). "*Exceso de imposición*" cuya evidencia dispensa de mayor comentario y que, desde luego, se evita con la suspensión automática (sin garantía) que ordena el artículo 15.4 del Reglamento; con la que asimismo se atiende al otro objetivo fijado en el preámbulo reglamentario: "*garantizar los derechos de los sujetos pasivos...*"

8. Huelga, por último advertir que la suspensión de la eficacia del acto de determinación del valor normal de mercado (con la simple interposición del recurso) determina, *a fortiori*, la suspensión *ipso iure* de la eficacia de la liquidación girada en función de aquél, sin necesidad de ofrecer ni aportar garantía alguna; pues no alcanza a comprenderse de qué otro modo cabría suspender la eficacia de un acto previo (la determinación administrativa del valor de mercado) sin que al tiempo se suspenda la eficacia del acto administrativo (lógica y jurídicamente) subsiguiente: la liquidación tributaria girada sobre el valor determinado por la Administración.
9. Así ha venido, en fin, a reconocerlo la reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de abril de dos mil en la que literalmente se declara que:

*"...ante la rotundidad de los términos empleados en la redacción del precepto (artículo 15.4º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) en lo que a la suspensión se refiere, deben ser interpretados en el sentido de que la suspensión de la eficacia del acto de determinación del valor de mercado conlleva necesariamente la de la liquidación consecuente que tenía en la aplicación de tal valor su razón de ser, recobrando eficacia, aunque provisional, la declaración-liquidación en su día presentada por el contribuyente (...), y la efectuada por la sociedad vinculada, debiendo por todo ello declararse suspendida la eficacia de los dos actos impugnados con efectos desde la interposición de la reclamación puesto que, conforme resulta del transcrito apartado 4º del artículo 15 del Reglamento de Sociedades, es su formulación la que determina la suspensión" (Fundamento de Derecho 3º)*

### **Propuesta**

1. Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda se dicten instrucciones dirigidas a los Centros Directivos de ella dependiente, entre ellos, al Departamento de Recaudación de la AEAT. para que, y en virtud de lo ordenado en el artículo 15,4º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, reconozcan la suspensión automática, para ambas partes vinculadas, del acto de determinación del valor de mercado que hubiere sido recurrido por cualquiera de ellas y, naturalmente, por lo mismo, de las liquidaciones provisionales que con base en aquél hubieran podido dictarse, hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme.
2. Que por parte de la Secretaría de Estado se estudien los problemas que pudiera plantear la propuesta anterior respecto de las operaciones vinculadas con empresas no residentes, que quedan fuera del ámbito de esta propuesta.

### **PROPUESTA 18/2000**

*Sobre planteamiento en vía Económico-administrativa de las controversias relacionadas con el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios profesionales*

### **Motivación**

1. En este Consejo para la Defensa del Contribuyente han tenido entrada escritos de queja relacionados con el planteamiento en la vía económico-administrativa de determinadas controversias sobre el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. En concreto, los motivos de las quejas se refieren a la negativa del obligado a cumplir el deber de emisión de factura por los servicios prestados o bienes entregados en el ejercicio de su actividad, de conformidad con lo establecido en los artículos 2 y 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

Tras el reiterado requerimiento de la factura dirigido al empresario, el destinatario de la operación formula reclamación económico-administrativa (al amparo de lo previsto en el artículo 10 del citado Real Decreto, tratándose de una "*controversia.... en relación con la expedición, entrega.... de facturas....*"), reclamación que es admitida por extemporánea al considerar el Tribunal Económico-Administrativo Regional que se interpuso transcurrido el plazo de quince días que señala el artículo 117.3 del Reglamento de Procedimiento en las

Reclamaciones Económico Administrativas (RPREA), en relación con el procedimiento sobre actuaciones de repercusión tributaria.

- 2º.- A juicio de este Consejo para la Defensa del Contribuyente el problema deriva de la inexistencia de un cauce procedimental para plantear ante la vía económico-administrativa la pluralidad de controversias que pueden surgir sobre el deber de facturar, habida cuenta de que el procedimiento que específicamente se habilita en dicho texto reglamentario (artículo 117) únicamente incluye entre las *"actuaciones tributarias reclamables"* a los *"actos de repercusión tributaria previstos legalmente"* (artículo 38.2 a), por lo que -conforme a su tenor literal- sólo permite formular aquellas *"reclamaciones tendentes a hacer efectivos u oponerse a actos de repercusión tributaria obligatoria o al reembolso de tributos satisfechos por sustitutos del contribuyente"* (artículo 117-1º).
3. Parece desde luego, evidente, que no todas las contiendas que puedan surgir ante el destinatario de una factura y el obligado a emitirla con las relacionadas con la procedencia y/o cuantía de la repercusión. Existe una, principal o, al menos, previa a todas las controversias posibles: la relativa al propio deber de facturar, esto es, la derivada del cumplimiento de la obligación de empresarios y profesionales de *"expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen..."* (artículo 2.1. Real Decreto 2402/1985), incluyendo en *"toda factura y sus copias o matrices"*, al menos, los datos o requisitos que se mencionan en el artículo 3.1 de la misma norma reglamentaria.
4. La voluntad -inferida incluso de su propia literalidad- del Real Decreto 2402/1985 no deja lugar a dudas respecto a la inclusión de los conflictos sobre el deber de facturación en el ámbito material de competencias de los Tribunales Económico-Administrativos.

Así lo manifiesta inequívocamente su artículo 10:

*"Las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, entrega o rectificación de facturas o de documentos sustitutivos o equivalentes, cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de derecho de naturaleza tributaria se considerarán asimismo de esta naturaleza a efectos de las pertinentes reclamaciones económico-administrativas"*

A la vista tanto de la amplitud de este concreto precepto como de la misma amplitud y minuciosidad de la regulación que -a efectos fiscales- contiene el Real Decreto 2402/1985 del deber de expedir y entregar facturas que incumbe a empresarios y profesionales, resulta difícil

concebir una controversia sobre el deber de facturación que no está "motivada por hechos o cuestiones de derecho de naturaleza tributaria". Impresión ésta que se conforma con sólo reparar en la trascendencia que el correcto cumplimiento de los deberes de facturación tiene para una gestión eficaz de los tributos más importantes del sistema, comenzando por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Y así lo reconoce, sin rodeos, el preámbulo del Real Decreto 2402/1985:

*"La correcta gestión de los distintos tributos exige que la Administración de la Hacienda Pública disponga de la adecuada información especialmente en lo referente a las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales. Asimismo, deben ser claros y precisos los documentos aportados por los contribuyentes para justificar los gastos minorados en la base imponible o las deducciones practicadas para determina la cuota líquida.*

*De ahí la importancia de que los empresarios y profesionales cumplan correctamente el deber de expedir factura por cada una de las operaciones que realicen sin que ella, por otra parte, deba perturbar el normal desarrollo de sus actividades económicas"*

5. Cuestión distinta es si basta la referida previsión reglamentaria para admitir la impugnación en vía económico-administrativa de las controversias relacionadas con el deber de facturación (y con las actuaciones llevadas a cabo por los particulares en cumplimiento del mismo), habida cuenta de que conforme al artículo 1.e) del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980 de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, *"se entenderán por reclamaciones económico-administrativas (...) cualquiera otras respecto de las que por precepto legal expreso así se declare"*.

Y lo cierto es que ni en la legislación general (Ley General Tributaria y Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes) ni tampoco en la legislación sectorial del sistema tributario existe cobertura legal que ampare (con la amplitud que autoriza el artículo 10 del Real Decreto 2402/1985) el acceso a la vía económico-administrativa de las actuaciones (entre particulares) relacionadas con el deber de facturación. El artículo 88. Seis de la Ley 37/1992, del IVA, únicamente habilita la vía económico-administrativa para *"las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma..."*. Y otro tanto hace el artículo 132 de la misma Ley respecto de los conflictos que puedan

producirse con referencia a las compensaciones correspondientes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca: únicamente " *se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las pertinentes reclamaciones económico-administrativas (...) las controversias que puedan producirse con referencia a las compensaciones correspondientes (...), tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de las mismas...*"

En opinión de este Consejo para la Defensa del Contribuyente esta ausencia de cobertura legal del artículo 10 del Real Decreto 2402/1985, permite cuestionar la legalidad del precepto reglamentario, y debiera ser subsanado por el legislador atendiendo no sólo a la ya recordada trascendencia que el correcto cumplimiento del deber de facturación tiene para la gestión eficaz del sistema tributario, sino también a la necesidad de habilitar reglamentariamente (salvada la cobertura legal que se reclama) un cauce procedimental que facilite a los particulares la pronta y eficaz resolución en vía administrativa de los conflictos surgidos en torno a los deberes de facturación sin necesidad de acudir ni a la jurisdicción contenciosa ni tampoco, en su caso, a la jurisdicción civil. Debe tenerse en cuenta, no obstante, el acceso a la vía administrativa no necesariamente vedaría la posibilidad de acudir a la jurisdicción civil, pues como tiene declarado el Tribunal de Conflictos de la Jurisdicción de 7 de julio y 14 de noviembre de 1989 (si bien respecto a un problema de repercusión tributaria), aún cuando en el contenido de la pretensión se incorporen argumentos jurídico-tributarios, "*cuando se deciden controversias inter privados, el juez (civil) debe tener en cuenta todas las normas jurídicas del caso incluidas las tributarias*".

6. Con independencia de lo anterior, este Consejo considera que el tenor literal del artículo 117 del RPREA podría amparar la pretensión impugnatoria relacionada con el incumplimiento del deber de emitir y entregar facturas, en el procedimiento concebido para "*hacer efectivos y oponerse a actos de repercusión tributaria obligatoria o al reembolso de tributos satisfechos por sustitutos del contribuyente*", aunque, como después exponremos, existen inconvenientes que pueden desvirtuar esta solución en la práctica.

Efectivamente, la trascendencia que tiene en el régimen actual la emisión de las facturas correctamente cumplimentadas y los efectos para ambas partes intervinientes, habiéndose configurado como una obligación tributaria necesaria para la gestión de determinados tributos, lleva al Consejo a considerar que, en principio, podría aplicarse

analógicamente el procedimiento previsto en el artículo 117 del RPREA, de forma que a través de este procedimiento pudieran resolverse la totalidad de las controversias sobre deberes de facturación, controversias en las que el artículo 10 del Real Decreto 2402/85 autoriza el acceso a la vía económico-administrativa (aún con los problemas de cobertura normativa que se han expuesto anteriormente).

Ahora bien, el principal problema que plantea esta aplicación analógica (siempre compleja cuando se trata de normas procesales) es la de determinar el "*dies a quo*" para el cómputo del plazo para interponer la reclamación, que ha de ser el de quince días previsto con carácter general. En este sentido, conviene recordar que tanto el artículo 116 (impugnación de retenciones) como el artículo 117 del RPREA (repercusión) versan sobre derechos y obligaciones entre particulares con trascendencia tributaria, cuyo cumplimiento se pretende en vía económico-administrativa y en ambos preceptos el plazo de interposición (de quince días) se computa desde que el acto que se impugna es notificado o consta fehacientemente que el actor lo conoce.

Pues bien, a la vista de estas normas puede fácilmente apreciarse que los problemas con los que se enfrenta un contribuyente al que no se expide una factura que él considera procedente y que decide acudir a la vía económico-administrativa (de conformidad con lo previsto en el artículo 10 del Real Decreto 2402/1985) derivan de la dificultad de determinar el "*dies a quo*", puesto que aquí, por definición, no habrá ningún acto formal del particular que se niega a expedir factura a partir de cuya notificación o cuyo conocimiento de forma fehaciente pueda computarse el plazo de quince días. Así las cosas, lo que ocurre en la práctica no es tanto que el Tribunal Económico-Administrativo considere que este tipo de pretensiones no tienen cauce procedimental adecuado en el RPREA, sino que las inadmite por extemporáneas (como ocurre en las quejas que han motivado la presente propuesta) lo que en definitiva viene a poner de relieve el problema de fondo: la inexistencia de un cauce procedimental "*ad hoc*" para resolver este tipo de reclamaciones.

Precisamente por estas razones, el Consejo, aunque no descarta la posibilidad de acudir a una interpretación analógica del artículo 117 del RPREA para que por este cauce se puedan dilucidar las controversias relativas a la expedición de facturas, también comprueba que los problemas prácticos que presenta esta solución, especialmente los derivados del cómputo del plazo de quince días, pueden convertirla en inoperante, como de hecho ha ocurrido en los expedientes analizados. De ahí que nos inclinemos por considerar más oportuno la previsión

expresa del procedimiento para solucionar estas controversias, con especial atención al plazo de interposición que deberá fijarse en un período razonable.

### **Propuesta**

1. Que se estudie la adopción de las iniciativas pertinentes para subsanar la falta de cobertura legal del que adolece el artículo 10 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales al abrir la vía económico-administrativa a *"las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, entrega o rectificación de facturas (...) cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de derecho de naturaleza administrativa..."*; mientras que el legislador sólo prevé dicha vía para las controversias relacionadas con la procedencia y/o cuantía de la repercusión.
2. Que asimismo se estudie la adopción de las modificaciones necesarias en el RPEA para adecuar el cauce procesal existente a la resolución de este tipo de controversias relacionadas con el deber de facturación y con las actuaciones (u omisiones) de los particulares en relación con las mismas, con especial atención al problema del plazo para interponer la reclamación.
3. Que en tanto se proceda a esta adecuación normativa, se adopte una interpretación de la normativa aplicable que no suponga, en la práctica, una falta de vía para los particulares que quieran acudir a la reclamación económico-administrativa para solventar sus controversias sobre el deber de expedir factura.

### **PROPUESTA 19/2000**

*Sobre modificación de las condiciones establecidas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que exoneren a los contribuyentes de la obligación de declarar*

### **Motivación**

1. Se han recibido en este Consejo diversas quejas de contribuyentes que, en la creencia de estar exonerados de presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dirigieron a la Administración Tributaria la comunicación de datos y solicitud de devolución establecida en el artículo 81 de la Ley del Impuesto que ha sido objeto de desarrollo en el artículo 62 del Reglamento de dicho

tributo contenido en el Real Decreto 214/1999 y en la Resolución de 20 de diciembre de 1999 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que aprueba los modelos de solicitud de devolución (Modelo 104) y de comunicación de datos adicionales (Modelo 105).

Se trata principalmente de contribuyentes que, no llegando al límite general de tres millones quinientas mil pesetas brutas anuales que determina la obligación de declarar, están obligados a presentar declaración bien por percibir rendimientos del trabajo de dos pagadores, bien por obtener rendimientos del capital mobiliario que exceden el importe de doscientas cincuenta mil pesetas anuales, o por cualquier otra circunstancia recogida en la normativa que impide la exoneración de la obligación de declarar.

2. En efecto, la normativa actual (principalmente, artículo 79 de la Ley desarrollado en el artículo 59 del Reglamento) establece diversas condiciones para que un contribuyente no esté obligado a presentar declaración, lo que en la práctica implica que el número de los que pueden acogerse al régimen de comunicación de datos, previsto en los preceptos antes citados, es mucho menor que el número de contribuyentes que obtienen rentas inferiores a 3.500.000 pesetas.

El contribuyente exonerado de la obligación de declarar debe reunir todas y cada una de las siguientes circunstancias (según las instrucciones de los modelos):

*"1. Que únicamente hayan obtenido en dicho ejercicio las siguientes rentas:*

*a) Rentas derivadas del trabajo (incluidas, entre otras, las pensiones y haberes pasivos, así como las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos) que no superen la cantidad de:*

- 3.500.000 ptas. brutas, si proceden de un único pagador.
- 1.250.000 ptas. brutas, si proceden de varios pagadores así como cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos de personas distintas de los padres, o bien de éstos cuando se perciban sin mediar decisión judicial.

*b) Rendimientos del capital mobiliario (dividendos de acciones, intereses de cuentas, de depósitos o de valores de renta fija, ..., etc.) y ganancias de patrimonio (ganancias derivadas de reembolsos de participaciones en Fondos de Inversión, premios por la participación en concursos o juegos, etc.),*

*siempre que unos y otras hayan estado sometidos a retención y su cuantía global no supere la cantidad de 250.000 ptas.*

- c) *Subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado que no superen la cantidad de 50.000 ptas., siempre que además, la suma del importe de dichas subvenciones y de los rendimientos y ganancias de patrimonio señalados en la letra b) anterior, no supere a su vez la cantidad de 250.000 ptas.*

*NOTA: Para determinar las cuantías señaladas no se tomarán en consideración las rentas que estén exentas del impuesto, como, por ejemplo, las becas públicas para cursar estudios hasta el grado de licenciatura inclusive, las anualidades por alimentos recibidas de los padres por decisión judicial o los premios de loterías y apuestas organizadas por el ONLAE, la ONCE, la Cruz Roja, ...*

2. *Que hayan sido titulares, como máximo, de un único inmueble urbano de uso propio además de la vivienda habitual, siempre que el valor catastral de dicho inmueble (o la parte del mismo que corresponda al contribuyente en caso de titularidad compartida) no sea superior a:*

- *2.500.000 ptas. si dicho valor catastral no ha sido revisado o modificado con posterioridad al 1-1-1994.*
- *4.545.455 ptas., si dicho valor catastral ha sido revisado o modificado con posterioridad a dicha fecha.*

*Si el inmueble no tuviera asignado valor catastral, su valor de adquisición no podrá superar a estos efectos la cantidad de 9.090.910 ptas.*

*Cuando el contribuyente no hubiera sido titular del inmueble durante la totalidad del ejercicio (por haberlo adquirido o transmitido), el valor catastral (o, en su defecto, el valor de adquisición) se prorrateará a estos efectos en función del número de días del ejercicio durante los cuales el contribuyente haya sido titular del mismo.*

*NOTA: Se entiende que forman parte de la vivienda habitual las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con ésta, hasta un máximo de dos.*

**Ninguna de las cuantías o límites anteriores se incrementará o ampliará en caso de tributación conjunta de unidades familiares."**

Con independencia de estos límites, deben presentar declaración en orden a manifestar y acreditar las reducciones en la base o las deducciones procedentes ya que dichos datos no obran en poder de la Administración Tributaria, los contribuyentes que:

3. *"Hayan efectuado aportaciones a Planes de Pensiones o a Mutualidades de Previsión Social y procedan a reducir la base imponible del Impuesto.*
  4. *"Hayan realizado inversiones en vivienda y deseen ejercitar la deducción en la cuota correspondiente.*
  5. *Hayan obtenido rentas procedentes en el extranjero con derecho a deducción por doble imposición internacional y quieran ejercitar el derecho a la mencionada deducción."*
3. Dejando ahora a un lado la complejidad de esta normativa (sobre todo teniendo en cuenta el tipo de contribuyentes afectados por la misma), el tenor de las quejas formuladas por quienes creyendo inicialmente que podían acogerse a dicha comunicación de datos (a causa principalmente de su nivel de ingresos) se ven en la obligación de presentar declaración, contiene un doble aspecto:
- a) Por una parte se quejan de la carga adicional o coste fiscal indirecto que les supone tener que efectuar una declaración completa del impuesto, habiéndose creído exonerados en un principio de dicha obligación con la presentación en plazo de la mencionada comunicación de datos a la Administración.
  - b) Por otro lado, algunos contribuyentes una vez realizados los correspondientes cálculos en la cuota del impuesto consideran que reciben un trato injusto al tener que satisfacer un mayor impuesto que otros contribuyentes con similares e incluso mayores rentas que cumplen todos y cada uno de los requisitos establecidos para la exoneración de la obligación de declarar.
4. En efecto, la obligación de presentar declaración origina las consabidas molestias a los contribuyentes que se creían liberados de este deber pero al mismo tiempo supone una duplicidad en el trabajo para la Administración Tributaria, que primero tiene que recibir y efectuar los correspondientes cálculos en las comunicaciones erróneamente presentadas, para después realizar similares procesos en las declaraciones del Impuesto de los mismos contribuyentes. A este Consejo le parece evidente que muchos ciudadanos han reducido esa compleja normativa a la errónea conclusión de que, en general, podían

limitarse a la simple comunicación de datos quienes obtengan ingresos inferiores a 3.500.000 pesetas.

5. En lo que respecta a la motivación de las quejas señaladas en el apartado 3º. b), esta circunstancia puede producirse por la propia mecánica del Impuesto que a continuación se expone.

Los contribuyentes no obligados a declarar que, por razón de las rentas obtenidas a lo largo del período impositivo, manifiesten capacidad económica suficiente para contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas quedan sometidos al mismo por vía de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta efectuados al percibir dichas rentas constituyendo este importe su contribución máxima, no definitiva, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Si bien es verdad que con objeto de lograr el mayor ajuste posible entre la cuota líquida que se derivaría de una autoliquidación del Impuesto y el importe de las retenciones e ingresos a cuenta, el nuevo sistema de retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo se estructura en base a un esquema similar al que sigue la Ley para determinar la base liquidable y la cuota del Impuesto, no es menos cierto que en determinados rendimientos del trabajo y en las restantes fuentes de renta sujetas a retención o a ingreso a cuenta su importe se determina aplicando el porcentaje fijo que corresponda de los fijados en el Reglamento del Impuesto. Puede, pues, producirse, en determinados casos, que contribuyentes no obligados a declarar hayan soportado, a lo largo del período impositivo, retenciones e ingresos a cuenta en cuantía superior o inferior a la cuota líquida total del Impuesto minorada en el importe de la deducción por doble imposición de dividendos.

Si lo es en cuantía superior se procede a efectuar, a instancia de los interesados mediante la presentación de la mencionada comunicación, la devolución del exceso. Pero, si lo es en cuantía inferior, la tributación efectiva queda limitada a la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta soportados al no tener que efectuar declaración. No es éste el caso de los contribuyentes con rentas similares o incluso menores que se encuentren en las mismas circunstancias pero que se ven en la obligación de declarar ya que se les exigirá la cuota líquida total del Impuesto (minorada en la deducción por doble imposición de dividendos en su caso), de manera que si ésta fuese superior a las retenciones practicadas se verán obligados a un ingreso adicional que no se produciría en el régimen de comunicación de datos, dándose incluso el supuesto, en algunos de los expedientes examinados por el Consejo, de que un contribuyente se ve obligado a soportar una cuota líquida

superior a la cantidad cuya percepción le ha impedido beneficiarse de dicho régimen.

6. Convendría, por consiguiente, efectuar las modificaciones legales necesarias en aras de conseguir un impuesto más transparente, claro y preciso mediante la simplificación de las circunstancias que deben concurrir en los contribuyentes no obligados a presentar declaración, reduciendo de esta manera los costes indirectos derivados de la complejidad normativa existente. Al mismo tiempo, estas modificaciones no deberían suponer un menoscabo en los requisitos de suficiencia, generalidad, justicia y equidad impositiva, principios básicos de toda figura impositiva moderna.

La exigencia de transparencia, claridad y precisión puede hacer aconsejable establecer un límite cuantitativo único para todas las rentas (excluidas las de actividades económicas que por su propia naturaleza exigen la declaración de los ingresos y gastos de la actividad) determinante de la exoneración de la obligación de declarar. Los requisitos de generalidad, justicia y equidad implicarían arbitrar, para los contribuyentes con rentas inferiores al mínimo obligatorio de declaración, una serie de mecanismos con el objeto de lograr el mayor ajuste posible entre la cuota líquida derivada de la autoliquidación no obligatoria del impuesto y el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados de modo que, en todo caso, para dichos contribuyentes las retenciones e ingresos a cuenta constituyeran su contribución máxima al impuesto.

El Consejo comprende las dificultades técnicas de esta reforma. Valora positivamente el sistema de comunicación de datos regulado en la nueva Ley 40/1998 y el esfuerzo realizado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para proceder a su puesta en marcha y a su aplicación eficaz. Pero no pueden ignorarse los problemas que se han puesto de manifiesto desde los primeros momentos por parte de los contribuyentes, de manera que insiste en la conveniencia de revisar la normativa actual, procurando, fundamentalmente, la simplificación de la misma, dado que su complejidad es la primera causa de que muchos contribuyentes hayan concebido expectativas que no correspondían a la realidad de los preceptos aplicables, expectativas que en algunos casos les han llevado incluso a la creencia de que los ingresos inferiores a 3.500.000 pesetas quedarían absolutamente liberados del Impuesto sobre la Renta.

### **Propuesta**

Que por parte de los órganos competentes de la Secretaría de Estado de Hacienda (Dirección General de Tributos y Agencia Estatal de Administración Tributaria) se proceda a estudiar y analizar el tema con el objetivo final de proponer las modificaciones legislativas necesarias para que la exoneración de la obligación de declarar (excluidas las rentas de actividades económicas) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas evite los problemas expuestos, procurando además la máxima simplificación de los requisitos exigibles para la aplicación del régimen de comunicación de datos sin presentación de declaración.

### **PROPUESTA 20/2000**

*Sobre reserva para inversiones en Canarias: la materialización de la reserva en inversiones de larga duración*

### **Motivación**

1. El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, establece en su apartado 4:

*"Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del Impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de algunas de las siguientes inversiones:*

- a) *La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario..."*

La aplicación de esta norma ha puesto de manifiesto que existe un problema interpretativo en relación con el plazo de tres años que aparece en la misma. La literalidad del precepto induce a pensar que las inversiones que quieran beneficiarse de este régimen especial "*deberán materializarse*" en dicho período de tiempo, con independencia de que el activo fijo resultante entre o no en funcionamiento antes de la finalización del plazo. En cambio, la exigencia de que se trate de bienes "*utilizados*" puede llevar a la conclusión contraria, de manera que esos tres años serían el plazo máximo para la efectiva materialización de la inversión y su entrada en funcionamiento o utilización real.

2. Le consta al Consejo que esta divergencia de criterios interpretativos ha motivado determinadas actuaciones de los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Si bien es cierto que ello no significa que por parte de la Administración Tributaria en general se haya adoptado decididamente la primera interpretación como criterio a seguir en sus actuaciones.

Así, en diferentes consultas que aparecen en el programa Informa al tratar sobre esta cuestión, se producen respuestas dispares. La consulta número 570, de 11 de marzo de 1997, de la Dirección General de Tributos dice:

*"La materialización de las cantidades destinadas a la Reserva se realiza en el período en que los activos adquiridos son puestos a disposición del sujeto pasivo y adquiere la titularidad de los mismos. Sólo es relevante la entrada en funcionamiento a efectos de computar el plazo de 5 años de permanencia en la empresa".*

Por su parte, la consulta número 1392 de 9 de febrero de 2000, ante la pregunta sobre *"Si el plazo de tres años establecido para materialidad de la reserva, es igualmente obligatorio para la utilización en la actividad del activo fijo que se adquiera"*, ofrece la siguiente contestación:

*"Si solo cuando el activo fijo adquirido quede afectado y sea utilizado en el desarrollo de la actividad empresarial del sujeto pasivo se entiende que la inversión realizada sirve para materialidad la reserva para inversiones. Dicha afectación y utilización deberá realizarse en el plazo de tres años desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente en que se dotó la reserva".*

3. El Consejo advierte esta disparidad de criterios y considera la primera de las interpretaciones expuestas como más ajustada a la letra y al espíritu del artículo 27 de la Ley 19/1994, teniendo en cuenta, en particular, los supuestos en que, por las características de la inversión, el proyecto no pueda ser finalizado en el repetido plazo, de manera que a la finalización del mismo se encuentre en ejecución, en la que se invertirán beneficios de ejercicios futuros acogidos a este régimen especial; así puede suceder, por ejemplo, en el caso de construcción de un barco, de un edificio o de unas instalaciones complejas o de elevado coste. No parece acorde con la finalidad de la Ley imponer para su aplicación un criterio restrictivo que considere esas inversiones no aptas para materializar la reserva porque el bien no haya entrado en

funcionamiento en el período de tres años, sobre todo si se tiene en cuenta que la norma no exige expresamente que así sea.

Por supuesto, ello no quiere decir que puedan ampararse en estas consideraciones el uso abusivo de este régimen o los casos de inactividad o de paralización de las inversiones necesarias para la realización del proyecto, ni mucho menos, los casos en que se advierta que los bienes no podrán o no serán objeto de utilización conforme a lo exigido por la Ley. En tales supuestos, la Administración Tributaria podrá aducir que no se trata en realidad de un bien "*necesario para el desarrollo de la actividad*", fundamentando su negativa a la aplicación del régimen de la reserva para inversiones en Canarias en los medios de prueba admitidos en Derecho.

### **Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda a través de sus órganos competentes en la materia (Dirección General de Tributos y Agencia Estatal de Administración Tributaria) se proceda a la adopción de un criterio interpretativo del artículo 27 de la Ley 19/1994 (o, en su caso, a la elaboración de una norma de desarrollo) que evite los problemas expuestos.

### **PROPUESTA 21/2000**

*Sobre retención material de las devoluciones procedentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

### **Motivación**

1. Se vienen recibiendo en este Consejo para la Defensa del Contribuyente escritos de queja relacionados con retrasos en las devoluciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que han sido "*retenidas*" por la Administración gestora sin la previa adopción de ninguna medida cautelar ni comunicación alguna al contribuyente.
2. Como ilustrativa de las quejas presentadas tomamos la formulada (expediente 1031/00) por un contribuyente que en septiembre de 1999 reitera ante la correspondiente oficina gestora la solicitud de devolución del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativo a los ejercicios 1995, 1996 y 1997, respecto de los cuales la Administración ni practicó liquidación provisional ni adoptó medida cautelar ni realizó comunicación alguna al sujeto pasivo.

Ante la falta de respuesta de la Administración, el contribuyente presenta escrito de queja ante este Consejo en marzo de 2000; en contestación a la cual el Servicio responsable responde que:

*"Finalizadas las cautelas establecidas por la Administración Tributaria se procede a la devolución de los importes solicitados en las declaraciones de IRPF de los ejercicios 1995, 1996 y 1997"*

En informe interno dirigido a la Unidad Operativa se añadía que:

*"las cautelas establecidas por la Administración Tributaria consistía en que el contribuyente estaba incluido en "Plan Inspección" que ha terminado con Actas de disconformidad para los ejercicios IRPF 92, 93 y 94. Terminadas las actas es cuando la Inspección ha procedido a levantar la retención de las devoluciones y a esto se debe el retraso, pues por gestión tributaria estaba acordada en plazo".*

3. Este Consejo ha venido mostrando en diferentes Propuestas su preocupación ante reiteradas quejas cuyo común denominador consiste, con unos u otros matices, en los retrasos y disfunciones derivadas de las devoluciones tributarias a practicar por la Hacienda Pública; sobre todo de aquellas devoluciones que no responden a ingresos indebidos, sino que obedecen al funcionamiento normal o, si se prefiere, a la propia fisiología del impuesto, como sin duda sucede con las que se generan con la aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Valor Añadido o de los Impuestos Especiales.

Sin ánimo exhaustivo, recordamos la Propuesta 7/97 (*"Conveniencia de establecer plazos para las devoluciones tributarias relacionadas con los Impuestos Especiales"*); la 7/98 (*"Embargos de créditos consistentes en devoluciones tributarias practicadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en procedimientos de recaudación de deudas de otras Administraciones"*); la 16/98 (*"Aplicación del artículo 118 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido -garantías de las devoluciones- tras la nueva redacción del artículo 115 de la citada Ley -Supuestos generales de devolución- dada por la Ley 66/1997 y la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente"*); la 20/99 (*"Devolución del IVA en aquellos supuestos en que el contribuyente repercutido ponga de manifiesto a la Administración Tributaria la procedencia de la repercusión"*); la 29/299 (*"Gestión de devoluciones tributarias en relación con las deudas"*).

frente a la Hacienda Pública del contribuyente a cuyo favor se reconozcan aquellas").

4. Precisamente en esta última propuesta 29/99, este Consejo advertía que:

*"durante el período de tiempo que las normas positivas conceden a la Administración para proceder a una devolución, no puede hablarse de "retenciones" de éstas, siendo más acorde con el ordenamiento jurídico-tributario informar al contribuyente que así lo solicite del hecho de que se está estudiando la posible adopción de medidas cautelares, o la adopción de un acuerdo de compensación o incluso su embargo en el seno del procedimiento de apremio".*

Y acto seguido se subrayaba que:

*"Transcurrido el plazo señalado en cada caso en la norma de Derecho Positivo para proceder a la devolución este Consejo entiende que su retención debe estar amparada por la adopción de una medida cautelar en tal sentido, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 128.1.a) de la Ley General Tributaria, o bien motivada por el embargo de la devolución en el seno del procedimiento de apremio que se siga, en su caso, frente al contribuyente o incluso en el hecho de haberse acordado de oficio la compensación de la deuda que tiene el contribuyente frente a la Hacienda Pública con la devolución reconocida a su favor.*

*Como es sabido, el artículo 128.1.a) de la Ley General Tributaria señala: ((Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado)). Entre estas medidas se enumeran, en primer lugar, las retenciones del pago (totales o parciales) de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública, en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. Esta medida cautelar deberá ser notificada al interesado juntamente con el acuerdo de devolución"*

Y como consecuencia de todo ello concluía que:

*"en otro caso, es decir, cuando transcurrido el plazo legalmente previsto para proceder a la devolución no se haya practicado una liquidación que rectifique la autoliquidación presentada por*

*el sujeto pasivo, o no se haya adoptado una medida cautelar consistente en la retención de la devolución, o no se haya acordado su embargo, se procederá de inmediato a la devolución, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan, tal y como señala expresamente el artículo 85.2 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".*

Las consideraciones que anteceden resultan, todas ellas, pertinentes y aplicables al supuesto que ahora contemplamos, por lo que hemos de reiterarlas también en esta ocasión, sin perjuicio de las que seguidamente se exponen.

5. En los supuestos que aquí se examinan, la situación resulta más preocupante porque en el momento en que la Administración decide establecer estas llamadas "*cautelos*" consistentes en "*retener*" el importe de la devolución solicitada y acordada en plazo por los órganos de gestión, ni siquiera existe una deuda tributaria pendiente a cargo del sujeto pasivo, por lo que incluso podría cuestionarse la viabilidad de la medida cautelar prevista en el artículo 128.2.a) de la Ley General Tributaria consiste en la "*retención del pago de las devoluciones tributarias(...) en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda*"; habida cuenta de que las medidas cautelares que, con carácter provisional, autoriza a adoptar el referido precepto legal están condicionadas a la existencia primero de una deuda tributaria pendiente de cobro y, segundo, de "*indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado*".

Por otra parte, y a diferencia de lo que sucede en los "*supuestos generales de devolución*" (artículo 115 de la Ley 37/1992) en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (del que nos ocupábamos en nuestra Propuesta 16/98), ningún precepto legal autoriza a la Administración a "*exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes*" en tales supuestos de devolución como, en cambio, sucede en el Impuesto sobre el Valor Añadido en el que dicha previsión se contiene en el artículo 118 de su Ley reguladora.

Resulta, por todo ello, que la actuación material de la Administración consistente en "*retener*" el importe de las devoluciones procedentes en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin adoptar resolución administrativa alguna y sin informar de ello al contribuyente, constituye una vía de hecho (actuación material de la Administración, sin acto administrativo y sin la necesaria cobertura

jurídica) frente a la que la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa permite reaccionar ante esa misma Jurisdicción conforme al cauce establecido en el artículo 30 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, señalando su exposición de motivos como objetivo de este recurso *"combatir aquellas actuaciones materiales de la Administración que carecen de la necesaria cobertura jurídica y lesionan derechos e intereses legítimos de cualquier clase"*.

### **Propuesta**

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se dicten las instrucciones oportunas para evitar la actuación material de los órganos gestores consistente en *"retener"* sin la adopción de resolución administrativa alguna, el importe de las devoluciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, más allá del plazo que, para la ordenación de su pago, se establece en la normativa del Impuesto, evitando así no sólo los perjuicios que directamente se derivan para los contribuyentes afectados por este tipo de actuaciones, sino también el aumento de conflictividad que de tales actuaciones puede derivarse ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y el coste que todo ello provoca para la propia Hacienda Pública, la gestión eficaz del Impuesto del sistema y, en fin, la percepción e imagen que de la Agencia Tributaria reciben los ciudadanos.

### **PROPUESTA 22/00**

*Sobre valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas obtenidas en divisas que no tienen cambio fijo con el euro.*

### **Motivación**

1. Se han recibido en este Consejo algunos escritos en relación con los criterios de valoración de las rentas obtenidas por personas físicas residentes en España y, por consiguiente, plenamente sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, en los casos en que dichos rendimientos se obtienen en divisas que no presentan un cambio fijo con el Euro.
2. Los problemas de valoración no se producen en las rentas obtenidas en divisas que tienen un cambio fijo con el Euro por tratarse de países de la denominada zona Euro plenamente integrados en el sistema Monetario

Europeo (España, Alemania, Francia, Irlanda, Italia, Bélgica, Holanda, Luxemburgo, Austria, Portugal y Finlandia).

En estos supuestos bastaría con determinar el importe de los rendimientos en Euros al cambio fijo existente y, una vez obtenido, hallar su contravalor en pesetas.

3. Las dificultades se producen, por consiguiente, en la valoración de las rentas obtenidas en divisas ajenas a la zona Euro que presentan unos tipos de cambio sujetos a las fluctuaciones del mercado de divisas. En estos supuestos, este Consejo aprecia que la actual normativa del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas resulta imprecisa, así como ha constatado que la Administración Tributaria española no mantiene un criterio uniforme al respecto.
4. En efecto, el Capítulo III del Título I de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículos 12 a 14), aborda los temas del período impositivo, devengo del impuesto y criterios de imputación temporal.

La nueva Ley sólo emplea el término devengo al tratar del devengo del impuesto y establece con carácter general (excepción hecha de los casos de fallecimiento del sujeto pasivo) que el período impositivo coincide con el año natural, considerando que el devengo del impuesto (y consiguientemente el nacimiento de la obligación tributaria) se produce el 31 de diciembre de cada año.

Los distintos componentes de la renta gravada los imputa temporalmente a un período impositivo determinado, pero no precisa en qué momento concreto de dicho período se entienden obtenidos los mismos.

Así resulta de los criterios generales de imputación señalados en el artículo 14.1 de la Ley 40/1998:

*"Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:*

- a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su preceptor.*
- b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.*

c) *Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.*"

Tan sólo se emplea el término momento como regla especial de imputación de rentas en el artículo 14.2.e) de la Ley que establece:

*"Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo."*

5. No existe, como en la anterior regulación del impuesto (artículo 56 de la Ley 18/91 y artículo 14 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1841/91) una norma que, con carácter general, establezca la imputación a un período impositivo de los ingresos y gastos que conforman los distintos rendimientos en función del momento en que resultan exigibles por el acreedor (devengo de los ingresos) o del momento en que se producen (en el caso de los gastos).

Asimismo, tampoco la actual norma da criterios sobre el devengo de las ganancias y pérdidas patrimoniales. La legislación anterior consideraba que el devengo de dichas ganancias o pérdidas se producía en el momento en que tenía lugar la alteración patrimonial.

6. En definitiva, este Consejo considera que la actual normativa, al no precisar dentro del período impositivo, el momento temporal concreto de obtención de las distintas rentas sujetas al impuesto, origina la existencia de importantes problemas de valoración en el caso de rentas obtenidas en divisas sujetas a las fluctuaciones en los tipos de cambio, resultando insuficiente la previsión del artículo 14.2.e) de la Ley que sólo resuelve la valoración de las rentas obtenidas en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera.
7. Se presentan varias alternativas para determinar la valoración de estos rendimientos:
- a) El momento en que se entienden obtenidas las rentas vendrá dado por los términos concretos del contrato por el que las partes implicadas pacten las adquisiciones o enajenaciones de bienes o las retribuciones y se establezca la exigibilidad y periodicidad de las mismas (diaria, semanal, quincenal, mensual, etc.).

De este modo, se realiza la conversión a pesetas de la renta denominada en moneda extranjera según los tipos de cambio existentes en cada momento de su obtención. Si no se ha cobrado en

- esa fecha, existirá un saldo en moneda extranjera que podrá generar una diferencia de cambio cuya cuantía se determinará en el momento del cobro según el artículo 14.2.e) de la Ley.
- b) Otra alternativa sería convertir en pesetas la renta obtenida en moneda extranjera en función del tipo medio de cambio existente en el período durante el que se genera, para lo cual habría que calcular la media aritmética de los tipos de cambio oficiales fijados en dicho período.
  - c) Por último, otro criterio más sencillo, y acorde con el criterio general de devengo del tributo sería determinar el tipo de cambio vigente a la fecha de devengo del mismo (31 de diciembre o la fecha de fallecimiento del contribuyente). Sin embargo, una regla de este tipo exigiría la modificación del citado artículo 14.2.e).
8. En todo caso, ante la falta de precisión existente en la normativa actual y ante la ausencia de un criterio uniforme por parte de la Administración Tributaria española para valorar dichos rendimientos, cuya obtención es cada vez más frecuente al estar inmersos en un entorno donde las relaciones económicas con el exterior se intensifican, circunstancia a la que hay que añadir la próxima desaparición de la peseta y la introducción como moneda oficial en nuestro país del Euro, este Consejo considera conveniente que se establezca un criterio de valoración único en aras a la seguridad jurídica de los contribuyentes.

### ***Propuesta***

Que por parte de los órganos competentes de la Secretaría de Estado de Hacienda y, en particular, de la Dirección General de Tributos, se estudie la adopción de un criterio de valoración uniforme, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las rentas obtenidas en divisas que no tienen un cambio fijo con el Euro y que están sujetas a las fluctuaciones existentes en los mercados de cambio.

### **PROPUESTA 23/2000**

*Sobre devoluciones tributarias en caso de fallecimiento del contribuyente*

### ***Motivación***

1. Este Consejo ha recibido y analizado diversas quejas que ponen de manifiesto las dificultades administrativas que surgen para hacer efectivas las devoluciones tributarias de contribuyentes fallecidos. La

cuestión se plantea principalmente en relación con devoluciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero, como es evidente, pueden también surgir con cualquier tipo de devolución a la que tenga derecho el contribuyente, incluida la derivada de un ingreso indebido. No obstante, por simplificación de la exposición y de la propuesta, nos referiremos al frecuente caso de la devolución del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, problema que además presenta características propias.

Tales dificultades administrativas se traducen, ante todo, en retrasos o dilaciones a la hora de hacer efectiva esa devolución a los herederos, como consecuencia de la necesidad de acreditar esta condición; y se originan, además, por los medios o instrumentos de pago de las devoluciones normalmente utilizados, que obligan a rectificaciones en los procedimientos de devolución, ya que suelen efectuarse, en primer lugar, mediante transferencia a nombre del fallecido (que normalmente no es admitida por la entidad financiera cuando tiene conocimiento de su muerte) y, en segundo lugar, mediante la emisión de un talón nominativo a nombre del contribuyente difunto (que, lógicamente, no puede hacerlo efectivo).

2. A efectos de esta propuesta deben tenerse en cuenta tres casos distintos:
  - a) fallecimiento del contribuyente después de haber presentado su declaración individual correspondiente al ejercicio anterior a la fecha de su fallecimiento; b) fallecimiento del contribuyente, presentando sus herederos declaración individual correspondiente al período impositivo en que muere, inferior al año natural, puesto que el impuesto se devenga en la fecha de la defunción, o declaración correspondiente al ejercicio anterior si la muerte tuvo lugar antes de la fecha de presentación de la declaración; y c) fallecimiento del contribuyente sin haber presentado dicha declaración individual, y optando los miembros de la unidad familiar por la tributación conjunta, sin la consiguiente interrupción del período impositivo.
3. En relación con el primer supuesto, las actuaciones administrativas usuales que se desarrollan son las siguientes: cuando un contribuyente ha solicitado la devolución en su declaración y la Administración Tributaria tiene conocimiento de su posterior fallecimiento, dicha devolución se retiene hasta tanto el heredero o herederos acreditan esta condición. Pero si la Administración no tiene conocimiento de la muerte de quien solicitó la devolución, procede a efectuarla mediante transferencia bancaria a la cuenta señalada por el fallecido, de la que figurará como titular; si dicha cuenta ha sido cancelada o si la

transferencia no es admitida por la entidad financiera, y en consecuencia es retrocedida, se procede automáticamente en breve plazo a la emisión del talón nominativo o talón bancario a que antes se ha hecho referencia, con la consiguiente imposibilidad de hacerlo efectivo.

Si todo ello sucede, el procedimiento de devolución queda paralizado, sin que los herederos tengan pronto conocimiento de la necesidad de probar que son tales, y que en consecuencia tienen derecho a la devolución pendiente, puesto que no recibirán notificación o requerimiento por parte de los servicios administrativos correspondientes, dado que tales servicios no conocen quiénes pueden ser los herederos designados tales por la voluntad del causante o por obra de la ley. De modo que habrá que esperar a que los propios interesados hagan valer su derecho a la devolución. En cierta forma se crea un círculo vicioso difícil de evitar: la Administración no sabe a quien debe hacer efectiva la devolución y, salvo casos excepcionales, los herederos no saben cómo o en qué momento comunicar su derecho a la Administración, dándose incluso supuestos en los que ni siquiera conocen que tienen ese derecho.

Aunque el Consejo ha tenido conocimiento, a través de los expedientes tramitados, de supuestos en los que el derecho a esa devolución, con precisión de las cuantías, ha sido tenido en cuenta en la testamentaria y asignado específicamente a un concreto heredero (que por tanto bien conocía su derecho), se trata de casos excepcionales, siendo lo normal la situación a que se hace referencia en el párrafo anterior, tratándose de contribuyentes hacia los que el Consejo manifiesta su especial sensibilidad y el consiguiente deseo de colaborar en la solución de los problemas planteados.

4. Por lo que respecta al segundo supuesto, la cuestión es distinta, puesto que, en principio, son los propios herederos quienes presentan la declaración correspondiente al ejercicio interrumpido por la muerte del causante, o al ejercicio anterior. Por tanto, tanto éstos como la Administración Tributaria tienen conocimiento de la situación y las posibles dilaciones en la devolución derivarán sólo de la necesidad de acreditar quién tiene derecho a la devolución y del procedimiento administrativo seguido para ello.
5. En cuanto al tercer supuesto, permitido expresamente por la actual Ley 40/1998, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cuestión presenta características particulares, puesto que se presenta una declaración conjunta por los miembros de la unidad familiar de la que sólo puede deducirse el fallecimiento de uno de sus miembros por la

falta de su firma, o porque se explique así en documento anexo al modelo oficial. De manera que, en primer lugar, la Administración tendrá dificultades para conocer las circunstancias referidas de esa declaración en la línea de lo comentado sobre el supuesto primero; y, en segundo lugar, aparecerán igualmente los posibles retrasos a los que nos hemos referido en relación con el supuesto segundo.

6. En cualquier caso, es común a todos estos supuestos el hecho de que la devolución quedará retenida hasta tanto no se tenga conocimiento de quiénes son los herederos que tienen el derecho a que se les haga efectiva. Y el Consejo observa que ello no debe ser así en el caso frecuente de que el fallecido fuera una persona casada en régimen de gananciales, existiendo un cónyuge supérstite. Conforme a Derecho, el 50% del importe de la devolución solicitada pertenece a dicho cónyuge, y por tanto, se debe proceder a la entrega de la cantidad correspondiente, sin otro trámite administrativo que la comprobación de la procedencia de la devolución. El Consejo comprende que este planteamiento añade complejidad administrativa a los procedimientos de devolución; pero aparte de que responde a Derecho, puede incluso facilitar la solución de los problemas expuestos al tener conocimiento el cónyuge supérstite de que no se devolverá esa cantidad hasta tanto se haya documentado debidamente el derecho de los herederos.
7. En cualquiera de los supuestos comentados, la documentación exigida por la Administración para constatar quiénes son los herederos a los que se deben hacer efectivas las devoluciones pendientes, es la siguiente: certificado de defunción; certificado del Registro de Últimas Voluntades; testamento o declaración de herederos *ab intestato*, notarial o judicial, aunque si se trata de devoluciones inferiores a 200.000 pesetas se viene solicitando el libro de familia, de no existir testamento; declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuya exigencia suele obviarse igualmente en devoluciones inferiores a 200.000 pesetas; autorización de los demás herederos para que uno de ellos cobre la devolución en nombre de todos (suele exigirse documento notarial en importes superiores a 200.000 pesetas) o cuanta bancaria a nombre de todos ellos a la que puede efectuarse la transferencia, acreditándose su existencia mediante certificado de la entidad financiera. El Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria bastatea los documentos anteriores y, finalmente, la Dependencia de Recaudación correspondiente procede al cambio de titularidad de la devolución y a la práctica de la misma.

8. De todo lo expuesto, el Consejo deduce que deberían adoptarse algunas medidas concretas para simplificar en la medida de lo posible este complejo panorama normativo y procedimental.

En primer lugar, convendría adoptar las medidas oportunas para que cuando las entidades colaboradoras devuelvan las transferencias efectuadas a nombre de contribuyentes fallecidos esta información sea lo suficientemente precisa o explícita, y su recepción por la Administración lo suficientemente rápida o asumida automáticamente mediante procedimientos informáticos, como para evitar de manera inmediata la emisión de talón a nombre del difunto.

En segundo lugar, y conforme a lo expuesto, en los casos de existencia de un cónyuge supérstite, habiendo sido su matrimonio en régimen de gananciales, debe procederse de manera inmediata a la devolución del 50% de la cantidad pendiente, con comunicación expresa a dicho cónyuge de la razón por la que se practica la devolución parcial y de la necesidad de acreditar quiénes son herederos para hacer efectiva la cantidad pendiente.

En tercer lugar, tanto a la Administración como a los particulares interesa agilizar la devolución, y a tal efecto, no parece oportuna la exigencia de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por una parte, como es sabido, este tributo concede un largo plazo para la presentación de dicha declaración (seis meses desde la fecha del fallecimiento), y por otra, son sujetos pasivos del mismo los causahabientes, que responderán de su pago con todos sus bienes y derechos. Aunque es cierto que el artículo 32.4 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que los funcionarios y cualquier entidad pública *"no acordarán entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del Impuesto o su exención"*, no lo es menos que dicho precepto acaba diciendo *"a menos que la Administración lo autorice"*. Nada impide, pues, que se adopte el acuerdo o se dicte una disposición reglamentaria que evite la exigencia de la previa presentación de esa declaración, con consiguiente retraso de la declaración; lógicamente, dicho acuerdo podrá delimitar los casos a que se aplicará.

En cuarto lugar, también sería conveniente revisar la relación de documentos exigidos a los herederos, porque a la vista de los que normalmente deben ser presentados, el Consejo advierte duplicaciones que podrían ser evitadas. Así, por ejemplo carece de sentido presentar un certificado de defunción o un certificado del Registro de Últimas Voluntades en el caso de que se presente la declaración judicial de

herederos o la propia declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por último, el Consejo ha tenido conocimiento de que una vez constatado el fallecimiento del contribuyente con derecho a devolución y mientras tanto no se han presentado los documentos requeridos, dicha devolución figura en la correspondiente aplicación informática como "*improcedente*", lo que da lugar a que la devolución no continúe tramitándose porque ya se ha adoptado esa decisión y no se reinicia hasta que la comparecencia de los herederos motive que el Departamento de Recaudación inste al Departamento de Gestión para que levante esa clasificación. Sería conveniente revisar este procedimiento para que quedara constancia expresa de que la devolución no se lleva a cabo por causa de fallecimiento.

### **Propuesta**

Que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se proceda al estudio de las cuestiones expuestas y a dictar las oportunas instrucciones o proponer, en su caso, las modificaciones normativas para evitar los problemas a los que se ha hecho referencia.

### **PROPUESTA 24/2000**

*Sobre cuantía de los recursos en el ámbito Contencioso-administrativo tributario*

### **Motivación**

1. El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido quejas relacionadas con la estricta interpretación que el Tribunal Supremo viene haciendo de lo dispuesto en el artículo 86 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa (en adelante, LJCA), de conformidad con el cual:

*"1. Las sentencias dictadas en única instancia por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia serán susceptibles de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. 2. Se exceptúan de lo establecido en el apartado anterior:*

*(...) b) Las medidas, cualquiera que fuere la materia, en asuntos cuya cuantía no exceda de 25 millones de ptas, excepto cuando*

*se trate del procedimiento especial para la defensa de los derechos fundamentales, en cuyo caso procederá el recurso cualquiera que sea la cuantía del asunto litigioso".*

2. Pues bien, manifiestan los contribuyentes que esa cuantía de 25 millones es muy difícil de alcanzar en materia tributaria, al mantener el Tribunal Supremo el criterio de que para computarla se excluyen los recargos, intereses de demora y posibles sanciones impuestas. Dicho de otra forma, sólo si la cuota de la liquidación que se discute en el recurso contencioso-administrativo supera los 25 millones (6 millones en la anterior redacción del artículo 93.2 b) de la LJCA de 1956) es posible acceder al recurso de casación, siempre según esta interpretación. Esta situación se agrava en el caso de algunos tributos concretos, como el IVA, dado que en este supuesto el Tribunal Supremo exige que la cuota trimestral supere los 25 millones. Así se desprende por ejemplo del Auto del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2000 (si bien en relación con el anterior límite cuantitativo para el acceso a la casación, que era de 6 millones).
3. Pues bien, a juicio de este Consejo -que no desconoce que la avalancha de recursos que soporta el Tribunal Supremo puede conducir a una interpretación estricta de las normas que permiten el acceso al recurso de casación- este criterio es difícil de comprender para el contribuyente, que identifica cuantía del recurso con cuantía de la deuda tributaria que se le exige (y del aval que garantiza la suspensión que solicita), incluida la sanción, aunque pueda defenderse que esta última ya no forma parte de la deuda tributaria en sentido estricto. Efectivamente, de conformidad con el tenor literal del artículo 58.1 de la LGT:

*"La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta. 2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria: a) los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, y a sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos. b) Los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley c) El interés de demora que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquel se devengue, incrementado en un 25% salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente. d) El recargo de apremio y e) las sanciones pecuniarias".*

Ahora bien, con respecto a la sanción, una vez establecida en la Ley 1/1998 con nitidez la separación del procedimiento de liquidación y del

procedimiento sancionador este Consejo considera que la postura más correcta jurídicamente sería la de entender que no forma parte de la deuda tributaria, para lo que sería necesaria la correspondiente modificación legislativa, si bien es ésta una cuestión de suficiente trascendencia como para ser objeto de una propuesta separada.

Por otro lado, también nos interesa destacar que el contribuyente normalmente habrá accedido a la vía judicial después de agotar la vía económico-administrativa, vía en la que la cuantía del recurso se fija (de conformidad con el artículo 46 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas) o bien atendiendo a la base o valor de los bienes o derechos de que se trata cuando lo que se discute son comprobaciones de valores o actos de fijación de valores o bases imponibles, o bien atendiendo al importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación. Sólo si la reclamación afecta solamente a la cuota, recargos, intereses de demora o sanciones pecuniarias se atenderá al importe del componente o componentes de la deuda tributaria impugnados y no a la suma de todos ellos, tal y como precisa esta misma norma en su párrafo 4º.

4. En este sentido, conviene recordar que la propia LJCA al regular la cuantía del recurso señala en su artículo 41.1 que la cuantía del recurso contencioso-administrativo vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo. Ciertamente es que el propio artículo 42 de la Ley dispone en su párrafo 1º:

*"Para fijar el valor económico de la pretensión se tendrán en cuenta las normas de la legislación procesal civil, con las especialidades siguientes: a) Cuando el demandante solicite solamente la anulación del acto se atenderá al contenido económico del mismo, para lo cual se tendrá en cuenta el débito principal, pero no los recargos, las costas ni cualquier otra clase de responsabilidad salvo que cualquiera de éstos fuera de importe superior a aquel. b) Cuando el demandante solicite, además de la anulación, el reconocimiento de una situación jurídica individualizada o cuando solicite el cumplimiento de una obligación administrativa la cuantía vendrá determinada: Primero.- Por el valor económico total del objeto de la reclamación si la Administración Pública hubiera denegado totalmente en vía administrativa las pretensiones del demandante. Segundo.- Por la diferencia de la cuantía entre el objeto de la reclamación y el del acto que motivó el recurso, si la*

*Administración hubiera reconocido parcialmente en vía administrativa las pretensiones del demandante".*

Recordemos también que el artículo 31 de la LJCA distingue entre pretensiones de anulación ("*la declaración de no ser conformes a Derecho y en su caso, la anulación de los actos y disposiciones impugnados*") y las pretensiones de plena jurisdicción ("*el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma, entre ellos la indemnización de los daños y perjuicios cuando proceda*").

Pues bien, como señala un sector de la doctrina cuando se recurre una liquidación tributaria con la que se está totalmente en desacuerdo parece que el valor de la pretensión equivale a la cuantía total del acto administrativo o a su cuantía parcial, si es que sólo se está en desacuerdo con parte de la liquidación y esto con independencia de que se esté ejercitando una pretensión de anulación o de plena jurisdicción. Esto daría prioridad a la regla general del artículo 42 sobre las especialidades que contempla este mismo precepto. Por otro lado, podemos añadir que no siempre es fácil deslindar cuando estamos ante una pretensión de anulación y cuando ante una de plena jurisdicción, máxime en el ámbito tributario en el que no sólo se suele solicitar la nulidad del acto sino que normalmente se pedirá la devolución de ingresos indebidos si se produjo el ingreso en su momento o el levantamiento de la suspensión y el pago de los costes del aval si es que no se produjo el ingreso en su momento o incluso la anulación de los actos de ejecución posteriores derivados de la liquidación si es que en su día ni se ingresó ni se garantizó el importe de la liquidación recurrida. En realidad, lo normal será que el contribuyente sólo solicite la declaración de que una liquidación no es conforme a Derecho y además el reconocimiento de su situación jurídica individualizada con la adopción de medidas tendentes a su restablecimiento, por seguir la terminología de la LJCA.

5. Como puede verse, el tema no deja de resultar complejo, por lo que este Consejo considera que sería conveniente realizar una reflexión que, acompañada de las modificaciones legislativas que se consideren pertinentes, permitiese hacer coincidir la percepción del contribuyente acerca de la cuantía económica de su recurso (simplificando podemos decir que es el importe que la Administración Tributaria le exige y con el que no está de acuerdo) y de las normas sobre el acceso a los recursos, y muy en particular al recurso de casación. Ciertamente, este

Consejo no desconoce los problemas que un acceso masificado al recurso de casación puede originar, pero también cree que la solución adecuada a este problema no puede venir de la mano de interpretaciones que, siendo muy respetables, resultan escasamente comprensibles para el contribuyente o el ciudadano de a pie.

En nuestra opinión no existe ningún inconveniente para que sean las normas tributarias las que fijen cómo determinar la cuantía económica de una pretensión en este ámbito, máxime si se tiene en cuenta que antes de acceder a la vía judicial ha de agotarse previamente la vía económico-administrativa por lo que parece lógico que las reglas para esta determinación sean las mismas en una y otra vía de recurso. Dicho de otra forma, las normas tributarias pueden establecer reglas para fijar la cuantía económica de una pretensión, cuantía económica que será la determinante del acceso a los recursos administrativos y judiciales. Por poner un ejemplo muy sencillo, no parece adecuado que las reglas para determinar la cuantía de la reclamación económico-administrativa que condicionan el acceso a la segunda instancia (también fijada en 25 millones precisamente) sean distintas de las que sirven para determinar la cuantía de un recurso judicial (como el recurso de casación) aunque sea en virtud de una interpretación estricta de estas reglas por parte del Tribunal Supremo.

### **Propuesta**

Por todo lo anterior, el Consejo para la Defensa del Contribuyente en su citada reunión del Pleno ha acordado proponer a la Secretaría de Estado de Hacienda que se adopten las medidas oportunas para dotar de la adecuada coherencia a la normativa tributaria en relación con la normas reguladoras de la jurisdicción contencioso-administrativa en lo que se refiere a la determinación de la cuantía económica de la pretensión que puede ejercitar un contribuyente en vía de revisión tanto administrativa como judicial.

### **PROPUESTA 25/2000**

*Sobre conveniencia de modificar la regulación de la responsabilidad por adquisición de Explotaciones o Actividades Económicas en el ámbito tributario contenida en el artículo 72 de la Ley General Tributaria tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000*

### **Motivación**

1. Habiendo recibido este Consejo algunas quejas sobre la responsabilidad de los adquirentes de empresas en las que se plantean algunas cuestiones interpretativas interesantes, se ha tenido conocimiento de que recientemente el Tribunal Supremo ha dictado la Sentencia de 15 de julio de 2000 (por la que se casa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 1994) que contiene importantes pronunciamientos en materia de responsabilidad por adquisición de explotaciones o actividades económicas regulada en el artículo 72 de la Ley General Tributaria y desarrollada en el artículo 13 del Reglamento General de Recaudación.

Como es sabido, el artículo 72 de la Ley General Tributaria establece:

- "1. Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil.*
- 2. El que pretenda adquirir dicha titularidad, y previa la conformidad del titular actual, tendrá derecho a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades a que se refiere el apartado anterior. En el caso de que la certificación se expidiera con contenido negativo o no se facilitara en el plazo de dos meses, quedará aquel exento de la responsabilidad establecida en este artículo".*

Por su parte, el artículo 13 del actual Reglamento General de Recaudación declara en su apartado 1º:

*Las deudas tributarias y responsabilidades derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas o jurídicas, o por aquellas Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de las mismas.*

*La responsabilidad alcanza a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación, originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades, incluso las rentas obtenidas de ellas".*

Por último, conviene tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley General Tributaria (en redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio) según el cual "*La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria junto a los sujetos pasivos o deudores principales a otras personas, solidaria o subsidiariamente*" (nº 1) que "*Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria*" (nº 2); y que "*En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que previa audiencia del interesado se declare la responsabilidad y se determine su alcance (...)*" (número 4).

2. Pues bien, la Sentencia citada del Tribunal Supremo realiza los siguientes pronunciamientos:
  - a) Declara nulos de pleno derecho, con eficacia "*erga omnes*" y expulsa del ordenamiento jurídico el inciso que dice "*Ambos solidariamente, responden de éste*" del apartado 5 del artículo 13 del Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968 (que era el aplicable al caso concreto por razones temporales) y el inciso idéntico al anterior que dice "*Ambos solidariamente responden de éste*" del apartado 3, del artículo 13 del vigente Reglamento aprobado por Real Decreto 1684/1990 de 20 de diciembre.
  - b) Considera que en los supuestos de sucesión de empresa contemplados en el artículo 72 de la Ley General Tributaria se produce una situación de responsabilidad subsidiaria por parte del sucesor en relación con los débitos tributarios del transmitente.
  - c) Declara que la responsabilidad en que incurre el sucesor de empresa no abarca los débitos por retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de sus trabajadores.

Con esta Sentencia se pone fin a un debate doctrinal muy interesante en el que se habían defendido hasta tres tesis distintas en torno a la responsabilidad del adquirente de empresa. Así, por un sector de la doctrina se venía sosteniendo que la norma configuraba al sucesor como un auténtico responsable solidario de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes derivadas del ejercicio de la explotación y actividades ejercidas por el transmitente. Esta postura fue inicialmente defendida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (Resoluciones de 10 de junio de 1992, 10 de noviembre 1993, 6 de abril 1994, 31 de mayo de 1995, 12 de junio de 1997 y, con algunos matices, en la de 14 de enero de 1999 entre otras muchas). También ha sido sostenida en algún momento por la Audiencia Nacional (como se

observa en sus Sentencias de 28 de marzo y 10 de octubre de 1995 y 21 de octubre de 1997 entre otras).

Otros autores consideraban que el adquirente de empresa es un auténtico sucesor que se subroga en la posición del primitivo titular de la explotación a partir del momento en que se produce la transmisión, respondiendo como sujeto pasivo de forma solidaria junto a aquél respecto de las deudas derivadas del ejercicio de su actividad económica, aunque esto no implica la desaparición del anterior titular como obligado tributario. Dicha postura ha sido la mantenida hasta el momento por la Agencia Tributaria así como por el Tribunal Económico Administrativo Central en numerosas resoluciones dictadas a partir de 1995 (entre ellas, las de 24 de abril de 1997, 12 de junio de 1997, 14 de enero de 1998, 3 de diciembre de 1998, etc., por citar sólo las más recientes) Esta tesis se recoge también en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 1994 y 23 de abril 1998 entre otras.

En este sentido puede recordarse la Instrucción de 2 de noviembre de 1995 del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias, en la que se considera que el artículo 37 *"no alcanza a supuestos análogos a los de este tipo de responsabilidad solidaria, pero sustancialmente distintos, como son los contemplados en los artículos 72, 89.4 y 131.5 de la misma Ley"*. Respecto de los supuestos previstos en el artículo 72 de dicha norma entiende la Agencia que, pese al tenor literal del artículo 13 Reglamento General Recaudación, la ubicación sistemática del artículo 72 en la Ley General Tributaria -en el Título II (*"los tributos"*) Capítulo V (*"la deuda tributaria"*) y Sección V (*"las garantías"*)- debe llevar a la conclusión de que no nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria sometido al régimen de los artículos 37 de la Ley y 13.3 del Reglamento, sino ante un caso de garantía del crédito tributario en el que el adquirente se subroga en la posición del transmitente como consecuencia de la sucesión. Esta postura permitía exigir al adquirente incluso las sanciones y recargos liquidados al transmitente.

Ahora bien, conviene destacar que en esta segunda postura se habían introducido recientemente algunos matices. Así en las Resoluciones de 14 de enero y 24 de septiembre de 1999 (entre otras), aunque confirma la condición del sucesor como un sujeto pasivo a partir de la transmisión, obliga a la Administración Tributaria a aplicar en estos casos el artículo 37.4 Ley General Tributaria, ordenando la reposición de la deuda tributaria del cedente a período voluntario. En definitiva, el

Tribunal Económico Administrativo Central entiende que no se puede exigir directamente al adquirente el recargo de apremio.

La tercera postura doctrinal considera que el sucesor de empresa es un mero responsable subsidiario de las deudas tributarias del anterior empresario. Esta postura fue recogida por el propio Tribunal Supremo en la Sentencia de 26 de mayo de 1994 y, de forma más concluyente, en la Sentencia de 24 de septiembre de 1999, en la que afirma que el artículo 72 de la Ley General Tributaria regula una modalidad de sujeto responsable y que esta responsabilidad es subsidiaria y no solidaria por aplicación del artículo 37.2 del mismo texto legal. Así, del contenido de dicha sentencia pueden extraerse los siguientes párrafos (Fundamento Jurídico 7º):

*"(...) el artículo 72 de la Ley General Tributaria que, pese a estar situado dentro de la Sección 5ª de "Las Garantías", regula un caso "sui generis" de sujeto responsable tributario, en la persona del adquirente de empresas industriales, comerciales, de servicios, etc. El artículo 72, apartado 1, dispone que "las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad".*

*Buena prueba de este aserto es que el Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968, no desarrolló el artículo 72 de la Ley General Tributaria, en el Libro Primero. "De la extinción de las deudas", Capítulo IV. Garantías de pago (artículos 36 a 47), sino en el Título Preliminar, Capítulo III. De los obligados al pago, concretamente en su artículo 13, bajo la rúbrica de "Responsables por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas", a continuación de los demás sujetos responsables (artículos 10, 11 y 12). De igual modo la Regla 8ª de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 24 de julio de 1969, reitera que el artículo 72 de la Ley General Tributaria, regula un supuesto de sujeto responsable.*

*La Ley General Tributaria ha sido fiel al principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, proclamado en la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria y en el propio artículo 36 de dicha Ley General Tributaria, que dispone: "La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o*

*convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas", por ello, en el supuesto de transmisión "intervivos" de las empresas, no podía admitir que las obligaciones tributarias devengadas por el transmitente y que tuvieran su causa en la propia actividad empresarial, pudieran ser objeto de transmisión, pero tampoco podía olvidar que la transmisión de la empresa podía desembocar fácilmente en la falencia del transmitente, por ello, manteniendo incólumes las obligaciones tributarias devengadas por éste, el artículo 72 añade o incorpora la responsabilidad del adquirente, que se convierte así en un sujeto responsable, "junto" al sujeto pasivo que continúa siendo el transmitente".*

3. En conclusión, el Tribunal Supremo acoge en su Sentencia esta última tesis (es significativo que se reproduzcan íntegramente párrafos de la Sentencia de 24 de septiembre de 1999) y considera al adquirente de empresa como un responsable subsidiario de las deudas pendientes del transmitente en el momento de la transmisión. El carácter subsidiario de la responsabilidad derivada del artículo 72 resulta del hecho de que el citado precepto en ningún momento dice que la responsabilidad de los sucesores deba ser solidaria, *"razón por la cual es necesariamente subsidiaria en cumplimiento fiel del artículo 37 apartado 2 de la Ley General Tributaria"*, por lo que deben aplicarse los requisitos de ésta para exigirla, y ello a pesar de la remisión del artículo 13.5 del Reglamento General de Recaudación de 1968 -que era el aplicable al supuesto de hecho- al régimen de responsabilidad solidaria y que precisamente por esta razón es declarado nulo de pleno derecho y expulsado del ordenamiento jurídico.

Por último, el Tribunal Supremo en el fundamento jurídico 7º de la Sentencia concluye que resulta procesalmente admisible analizar una cuestión no planteada por la parte reclamante como es la posible ilegalidad de un inciso del artículo 13.3 del vigente Reglamento General de Recaudación (el que dice *"Ambos solidariamente responden de éste"*) en la medida en que el inciso anulado del anterior Reglamento se halla reproducido en dicho precepto, teniendo en cuenta, además, que no han variado en el tiempo las normas de rango legal que sirven de soporte a la fundamentación jurídica de la sentencia. Así las cosas, el Tribunal Supremo llega a idéntica conclusión declarando la nulidad radical de este inciso del artículo 13.3 del Reglamento de 1990.

4. Por otra parte, como también se ha expuesto, la resolución judicial que nos ocupa analiza -al menos parcialmente- el alcance que se debe dar a la expresión "*deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas*" del artículo 72 Ley General Tributaria y, en concreto, si tienen o no cabida dentro de la citada expresión legal los débitos tributarios derivados de las retenciones pendientes del anterior titular de la explotación.

Debe tenerse en cuenta que la regulación de esta materia se halla contenida, además de en el artículo 72 de la Ley General Tributaria, en el artículo 13 apartado 1 segundo párrafo del vigente Reglamento General de Recaudación que señala:

*"La responsabilidad alcanza a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades incluso las rentas obtenidas de ellas".*

A la vista de estas normas el Tribunal Económico Administrativo Central ha declarado reiteradamente que el sucesor de empresa debe responder de las retenciones no practicadas por el anterior titular de la explotación a sus trabajadores así como de las indebidamente efectuadas por aquél (así se manifiesta en sus Resoluciones de 10 de enero y 4 de diciembre de 1996, entre otras). En idéntico sentido pueden citarse las Sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 1994 y 23 de abril de 1998, así como la del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de fecha 31 de enero de 2000.

No obstante, el Tribunal Supremo, en la resolución judicial que nos ocupa, llega a la conclusión contraria desestimando las alegaciones sostenidas por la Administración tributaria al considerar que "*la responsabilidad prevista y regulada en el artículo 72 de la Ley General Tributaria no alcanza a los débitos por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a los trabajadores de... (la empresa recurrente), porque su hecho imponible es, en este caso concreto, la aportación de trabajo como uno de los factores que determinan el concepto de explotación o de actividad económica, pero que por definición no constituye "per se" la explotación o actividad económica*".

5. A juicio de este Consejo, varias son las consecuencias prácticas que se derivan de este pronunciamiento para las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En primer lugar, como es evidente, la Agencia en el cumplimiento de la Sentencia, no puede exigir al sucesor de empresa la responsabilidad

solidaria a que hace referencia el artículo 13.3 del Reglamento General de Recaudación por haber sido esta norma expulsada del ordenamiento jurídico. El adquirente de empresa debe ser considerado un responsable subsidiario, con todo lo que esto supone.

Más dudoso es si la Agencia queda obligada a asumir el criterio del Tribunal Supremo sobre la no asunción por el sucesor de empresa de las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de los trabajadores pendientes del empresario "*cedente*", en la medida en que no existen, que sepamos, otros pronunciamientos idénticos del Tribunal Supremo, por lo que no hay todavía jurisprudencia sobre esta cuestión.

Sobre todo hay que tener en cuenta que en este concreto aspecto el criterio que se sigue no parece muy congruente con la regulación actual de las obligaciones de los retenedores, que es muy distinta de la analizada en la Sentencia comentada.

En concreto, podemos recordar que existe una conexión entre las retenciones y la actividad desarrollada por el empresario que desde una perspectiva legal está recogida en el artículo 71.1.b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta (aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero) al señalar que estarán obligados a retener o ingresar a cuenta cuando satisfagan rentas sometidas a tal obligación -entre ellas, los rendimientos del trabajo, ex artículo 70.1.a) "*los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades*". En términos similares se pronuncia la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Además, debe tenerse en cuenta que "*las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener*" constituyen desde la Ley 25/1995, deuda tributaria del empresario obligado a practicar tales retenciones (artículo 58.1). Es decir, para la Ley General Tributaria el retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta es titular de una obligación propia distinta de la obligación principal (pago del impuesto personal) que recae sobre el retenido y tiene su origen en el ejercicio de la actividad económica del empresario.

6. A la vista de lo anterior, entiende este Consejo que es conveniente que el legislador realice una reflexión sobre esta cuestión, habida cuenta de que, aún siendo muy respetable el criterio del Tribunal Supremo, parece que la voluntad del legislador no era la de equiparar al adquirente de empresa con un responsable subsidiario.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que una gran cantidad de expedientes de este tipo pueden deberse a la actitud de determinados contribuyentes que tratan de sustraerse al pago de sus obligaciones tributarias vencidas y no satisfechas mediante la creación de nuevas empresas constituidas generalmente bajo forma societaria, carentes de un sustrato real y personal diferente del que tenían las preexistentes, que con frecuencia se ven inmersas en un progresivo proceso de descapitalización no ajeno al fin de elusión tributaria antes indicado. Por otra parte, aunque en general no exista esta finalidad fraudulenta, tampoco parece razonable que en los supuestos de adquisición de empresa se obligue a la Agencia Tributaria a acudir a un proceso de declaración de fallido del anterior titular antes de exigir la deuda al sucesor en la actividad.

Por otra parte, esta Sentencia, coloca en desventaja a la Administración Tributaria respecto de la Administración de la Seguridad Social. En efecto, de acuerdo con el artículo 127.2 de la Ley General de la Seguridad Social (texto refundido aprobado por el Real Decreto 1/1994, de 20 de junio) en los casos de sucesión "*inter vivos*" o "*mortis causa*" en la titularidad de la explotación, industria o negocio el adquirente responde solidariamente con el anterior o con sus herederos de las siguientes obligaciones:

- Cumplimiento de la obligación de cotizar respecto de los trabajadores por cuenta ajena, ingresando las aportaciones del empresario y de los trabajadores en su totalidad.
- Pago de las prestaciones causadas antes de dicha sucesión, cuando el causante hubiera sido declarado responsable, en todo o en parte, del pago de las mismas.

Así las cosas, debe recordarse que la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales es defendida mayoritariamente por la doctrina, por lo que no parece razonable colocar en peor situación a la Agencia Tributaria para el cobro de los tributos cuya gestión le está que a la Seguridad Social que puede exigir tanto al cedente como al sucesor el pago de las cuotas sociales debidas por aquél.

Por último, y como reflexión de carácter general, no parece conveniente que el ordenamiento jurídico tributario, por muchos defectos técnicos que presente, se modifique a golpe de sentencia, valga la expresión, lo que no puede hacerse sin vulnerar de una forma u otra la cohesión y congruencia que hay que predicar del sistema, en defensa, en primer lugar, de los intereses de los propios contribuyentes.

7. Por todo lo expuesto este Consejo considera que en el proceso de elaboración en curso de la nueva Ley General Tributaria deberán tenerse en cuenta estos problemas para solucionarlos debidamente.

En primer lugar, este Consejo estima conveniente que con ocasión de dicha reforma legislativa se aborde la cuestión de si debe considerarse al adquirente de empresa no como un responsable tributario sino como un deudor por derecho propio que, por ministerio de la ley, se subroga en la posición jurídica del transmitente respecto de ciertas deudas tributarias pendientes derivadas del ejercicio de la actividad económica desarrollada por el transmitente (tal y como se hace en la Ley General de la Seguridad Social), o si se prefiere considerarlo como un responsable. En el primer caso, estaríamos ante una auténtica sucesión aunque se produzca por título "*inter vivos*" lo que justificaría que el adquirente responda solidariamente de tales deudas junto con el anterior titular que no desaparece como obligado tributario. En el segundo caso estaríamos ante un supuesto más de responsabilidad.

El efecto práctico más importante derivado de seguir una u otra concepción es el de la aplicación o no del procedimiento para la declaración de responsabilidad previsto en el artículo 37 de la Ley General Tributaria para exigir el pago de la deuda del anterior titular de la explotación.

Este Consejo se inclina por mantener la primera de estas posturas, no sólo por asimilar el régimen del adquirente de empresa al existente en el ámbito de la Seguridad Social, sino porque el adquirente de empresa puede considerarse como un auténtico sucesor, aunque sea por título "*inter vivos*", aproximándose esta figura a la del sucesor "*mortis causa*", con la salvedad de que en el primer caso el transmitente, ya sea persona física o persona jurídica, no desaparece de la relación jurídica. Así se desprende incluso de la referencia que el artículo 72 de la Ley General Tributaria hace a la herencia aceptada a beneficio de inventario y a lo que sobre ella establece el Código Civil.

Además conviene destacar que existen muchos casos en los que el legislador tributario establece la existencia de una responsabilidad solidaria de varios sujetos frente a la Hacienda Pública, pudiendo mencionarse los supuestos contemplados en artículos 89.4 y 131.5 de la Ley General Tributaria ó 70.6 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, referidos respectivamente a la responsabilidad solidaria de los socios o partícipes de entidades disueltas, a la derivada del levantamiento de bienes

embargados o a la que asumen los miembros de la unidad familiar al presentar la declaración del Impuesto de forma conjunta.

En segundo lugar, el proceso de reforma de la Ley General Tributaria debe servir también para clarificar a qué conceptos se debe extender la responsabilidad que asume el sucesor de empresa, eliminando, en la medida de lo posible, cualquier duda al respecto. En este orden de cosas este Consejo considera que puede resultar congruente con nuestro Derecho vigente incluir, dentro de las obligaciones a que debe hacer frente el sucesor de empresa, las retenciones (e ingresos a cuenta) no practicadas en su día por el empresario a cuenta del Impuesto sobre la Renta de sus trabajadores o practicadas de forma insuficiente.

Por otra parte, si consideramos al adquirente de empresa como un auténtico sucesor, su responsabilidad puede alcanzar a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la Ley General Tributaria (la cuota tributaria, los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener; los ingresos a cuenta, los intereses de demora, y los recargos incluido el de apremio, ya que se sucede en las deudas en el estado en que éstas se encuentren al producirse la transmisión). Por el contrario, y por aplicación del principio de personalidad de las sanciones y de manera similar a lo que sucede en las transmisiones *mortis causa* (artículo 89.3 de la Ley General Tributaria) entendemos que las sanciones no deben resultar exigibles al adquirente de empresa. Recordemos en este punto que la generalidad de la doctrina analizada excluye la posibilidad de transmitir deberes de carácter personalísimo como las sanciones, entendiendo que no es posible exigir al sucesor el importe de las sanciones pecuniarias impuestas al transmitente (así se manifiesta el Tribunal Constitucional, en su sentencia 146/1994, de 12 de mayo, así como, entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 1999).

Con esta regulación, considera este Consejo que podrían resolverse casi todos los problemas que se plantean en la práctica, con el consiguiente nacimiento de conflictos, y que van a agudizarse tras la aparición de esta sentencia del Tribunal Supremo.

8. En cuanto a los problemas derivados de las sucesiones que pudieran calificarse como fraudulentas, deberían abordarse de otra forma, acudiendo a las acciones civiles y penales previstas en nuestro ordenamiento jurídico para reaccionar contra aquellas situaciones, sin necesidad de forzar la aplicación de la figura exigiendo al sucesor también las sanciones.

Efectivamente, para defender la tesis hasta ahora mantenida por la Administración se han alzado algunas voces (así se aprecia en diversas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, como las de 10 de octubre y 19 de noviembre de 1997) que defienden la aplicación estricta del artículo 12.2 del Reglamento General de Recaudación, en este tipo de supuestos exigiendo la totalidad de la deuda tributaria pendiente al sucesor, incluidas las sanciones. Se afirma que, de admitirse la tesis contraria, se podría conseguir fácilmente dejar sin efecto el procedimiento seguido contra el deudor acudiendo a una ficticia transmisión de la titularidad de la explotación.

Pues bien, este Consejo considera que en estos supuestos de posible fraude se debe reaccionar a través de los cauces previstos en el ordenamiento jurídico, ya sea ejercitando las acciones civiles de simulación o rescisorias tendentes a dejar sin efecto tales negocios o incluso mediante el ejercicio de la acción penal por delito de alzamiento de bienes (ex artículos 257 y 258 del Código Penal), con las debidas garantías de los contribuyentes en este tipo de procedimientos.

En definitiva, lo que se propone es acercar la figura de la sucesión de empresas a la sucesión entre personas físicas, de manera que el adquirente -salvo que se le exonere a través de la certificación que al efecto se le expida- al adquirir una empresa responda de las deudas tributarias que pesan sobre ella en el momento en que se produce la transmisión, siempre que se deriven precisamente del ejercicio de la actividad del transmitente. Por otra parte, y de manera similar a lo que ocurre en la Ley General de la Seguridad Social el transmitente no queda liberado de su obligación frente a la Administración Tributaria, de manera que ambos responden solidariamente frente a ésta del cumplimiento de las obligaciones pendientes. Y todo ello, con la debida claridad y certeza normativa, que es objetivo básico de esta propuesta. En todo caso, los supuestos de transmisiones fraudulentas deben atacarse a través de los cauces que el ordenamiento jurídico establece para ello, sin desvirtuar el mecanismo de la responsabilidad.

### ***Propuesta***

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda y de los Centros Directivos competentes se estudien las cuestiones expuestas y se impulsen las medidas legislativas necesarias para solucionar los problemas a que se ha hecho referencia.

**PROPUESTA 26/2000**

*Sobre interrupción de la prescripción del derecho de los perceptores de Rentas de Trabajo a la devolución de ingresos indebidos por el levantamiento de actas a las empresas obligadas a practicar retenciones o realizar ingresos a cuenta*

**Motivación**

1. Se han recibido algunas quejas en este Consejo relativas a la respuesta que suele dar la Agencia Estatal de Administración Tributaria a determinadas solicitudes de devolución de ingresos indebidos realizadas por contribuyentes a consecuencia de actas de inspección levantadas a empresas retenedoras u obligadas a realizar ingresos a cuenta para las que trabajan estos contribuyentes.

Las quejas se refieren en concreto a que la Administración desestima las solicitudes de devolución de ingresos indebidos que presentan los trabajadores por entender prescrito su derecho si ha transcurrido el plazo legalmente establecido, sin tomar en consideración las actuaciones anteriores que se han realizado con la empresa a efectos de la interrupción del cómputo de dicho plazo.

Queremos destacar que no se trata aquí de abordar la cuestión de fondo (el carácter de las obligaciones de retener o ingresar a cuenta de la empresa y de la obligación del pago del Impuesto sobre la Renta por parte de los trabajadores y la relación entre ambas) puesto que este problema ya ha sido objeto de una propuesta distinta de este Consejo. Tampoco se trata de determinar en qué supuestos tienen los perceptores de rentas de trabajo derecho a la devolución de ingresos indebidos a consecuencia de actas levantadas a sus empresas por retenciones (o ingresos a cuenta) no practicadas o practicadas de manera incorrecta. La propuesta tiene un alcance más modesto, ya que pretende únicamente centrarse en el problema de si puede considerarse prescrito el derecho del contribuyente a una devolución de ingresos indebidos cuando se han venido realizando actuaciones de las que va a depender la existencia o no de este derecho, aunque estas actuaciones se hayan seguido con un sujeto distinto, como es el retenedor.

2. Pues bien, no sólo considera este Consejo que este derecho no ha prescrito sino que entiende que cuando la Agencia Tributaria levanta determinadas actas a dichas empresas (personas físicas o jurídicas) por considerar que no se han practicado correctamente las retenciones e ingresos a cuenta, si estima que de estas actuaciones se desprende un

derecho a la devolución de ingresos indebidos para sus trabajadores, debe proceder de oficio a esta devolución, sin esperar a que sean los propios perceptores de rentas de trabajo los que inicien el procedimiento.

Efectivamente, no debemos desconocer que la Administración Tributaria, como cualquier Administración, está vinculada por sus propios actos (puede hablarse tras la modificación de la Ley 30/1992 por la Ley 4/1999 del principio de confianza legítima del ciudadano en la actuación de la Administración) y que además sus actos gozan de presunción de legalidad (artículo 57 de la Ley 30/1992 y 8 de la Ley General Tributaria). Esto implica que si la Administración Tributaria considera que debe regularizarse la situación de un retenedor o un obligado a ingresar a cuenta también debe admitir que esta regularización afecta paralelamente a los trabajadores a los que no se han practicado correctamente esas retenciones o ingresos a cuenta, salvo que éstos ya hayan "*regularizado*" su situación en su autoliquidación tal y como permite en algunos supuestos el artículo 82.5 de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cabe añadir que para esto no puede ser obstáculo el hecho de que las actas hayan sido recurridas por las empresas, puesto que la presunción de validez las ampara hasta que no sean anuladas por un órgano de revisión, tanto a favor como en contra de los contribuyentes. Incluso es irrelevante que se haya procedido a la suspensión de las liquidaciones derivadas de las actas, dado que la suspensión sólo afecta a su eficacia, pero no a su validez.

En este sentido ya se pronunciado el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria en su dictamen 162/2000, al que nos remitimos

3. Ahora bien, este Consejo reconoce que pueden existir dificultades prácticas para que una vez levantadas las actas a la empresa se proceda a la devolución de oficio de las cantidades correspondientes a cada uno de sus trabajadores, si es que esta devolución resulta procedente conforme a Derecho.

Por esta razón lo normal será que la Administración espere, valga la expresión, a que sean los propios contribuyentes los que insten la devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, lo que no es admisible es que frente a esta solicitud se invoque la prescripción de su derecho por haber transcurrido el plazo recogido en la Ley General Tributaria para instar la devolución desde que se produjo el ingreso indebido o desde que se levantaron las actas.

4. Efectivamente, considera este Consejo que para proceder, en su caso, a las devoluciones correspondientes a los trabajadores el "*dies a quo*" para iniciar el cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir devoluciones de ingresos indebidos no puede ser el del levantamiento de las actas ni el día en que se entiende realizado el ingreso indebido. De acuerdo con el principio de la "*actio nata*" recogido en el artículo 1969 del Código Civil, el plazo de prescripción de las acciones o derechos no puede contarse sino desde que éstos puedan ser ejercitados, y parece claro que los trabajadores no tienen por qué conocer el carácter de indebidos de estos ingresos no ya en el momento en el que se hicieron, sino incluso en el momento en que se levantan las actas, por lo que para ellos no podría empezar a computar el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos.

En este sentido, el Tribunal Supremo ya dijo en su antigua Sentencia de 30 de mayo de 1967:

*"El fundamento principal de la prescripción de acciones, no es otro que la presunción de una actitud de abandono, dejación, olvido o falta de interés del titular de la acción respecto del derecho que con ella se puede hacer valer, que esta presunción, como iuris tantum, es susceptible de verse desmentida en la realidad por manifestaciones que vengan a darnos idea, a tiempo, de una actitud del titular contraria a la suposición de dejación u olvido de su derecho."*

Ahora bien, este Consejo considera que, puesto que la prescripción como limitación del ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica, excluye una interpretación rigorista, es posible prescindir de la teoría de la "*actio nata*" (cuya aplicación en este ámbito plantea algunos problemas, ya que resulta difícil delimitar el "*dies a quo*" para el cómputo del plazo de prescripción) y entender en cambio que el cómputo del plazo del derecho a la devolución de ingresos indebidos por los trabajadores se habría interrumpido con ocasión del levantamiento del acta a la empresa por las retenciones indebidamente practicadas. Así se ha sostenido por el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria en los dictámenes 162/2000, ya citado, y 37/2000.

En este sentido, consideramos de interés traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2000 que en un recurso de casación para unificación de doctrina sostiene (en relación con el antiguo arbitrio de plusvalía) que las notificaciones realizadas tanto al sustituto como al contribuyente producen efectos interruptivos para ambos. Pues bien, salvando las distancias y aún teniendo presente que el

retenedor u obligado a ingresar a cuenta puede no considerarse técnicamente como un sustituto del contribuyente, nos parece que la tesis que mantiene el Tribunal Supremo es perfectamente aplicable al caso que nos ocupa. En concreto, el Tribunal Supremo ratifica su jurisprudencia anterior según la cual: *"basta para generar la interrupción de la prescripción la intervención unilateral de cualquiera de los sujetos pasivos, el contribuyente o el sustituto, pues obligados normativamente ambos -el sustituto como responsable principal y el contribuyente como responsable subsidiario al pago es indiferente que las actuaciones administrativas encaminadas al cumplimiento de la obligación tributaria se verifiquen con uno o con otro"*.

Efectivamente, en nuestro caso también existen dos personas obligadas al pago, retenedor u obligado a ingresar a cuenta y trabajador, de manera que las actuaciones seguidas frente a uno de ellos deben entenderse interruptivas de la prescripción para los dos, tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica. En el caso analizado por el Tribunal Supremo la interrupción de la prescripción beneficia a la Administración, mientras que en el caso que nos ocupa esta interrupción beneficiaría a los trabajadores.

Al mismo tiempo nos parece que esta solución es bastante más sencilla que cualquier otra que pase por considerar interesados en el procedimiento de inspección y comprobación seguido con la empresa a todos sus trabajadores, por evidentes razones prácticas.

### **Propuesta**

Que por parte de la Secretaría de estado de Hacienda y de los Centros Directivos de la misma se impulsen las medidas o modificaciones normativas oportunas para solucionar el problema descrito en la motivación de la propuesta a efectos de permitir la devolución de los ingresos indebidos a los empleados derivados de las actas incoadas a los pagadores por retenciones e ingresos a cuenta incorrectos.

### **PROPUESTA 27/2000**

*Sobre conveniencia de formular la adecuada advertencia a los contribuyentes de su deber de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones recibidas de los Entes Públicos*

### **Motivación**

1. En este Consejo se han recibido reiteradas quejas de los contribuyentes en relación con el tratamiento fiscal que reciben las subvenciones destinadas a paliar el deterioro de la vivienda habitual del contribuyente por defectos estructurales, ocasionados por la mala calidad de los materiales empleados en su día para su construcción y que se evidencian con el paso del tiempo (es el caso, por ejemplo, de la aluminosis del cemento). Asimismo, se han recibido escritos atinentes a otro tipo de subvenciones que se conceden a los minusválidos con el fin de que puedan proceder a la adaptación de la vivienda habitual a sus especiales condiciones físicas.
2. Aunque la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina la sujeción de estas subvenciones, mediante su inclusión en la base imponible general del receptor en concepto de ganancia patrimonial, no cabe desconocer tres órdenes de problemas a los que este Consejo ha debido enfrentarse en la resolución de los expedientes de queja de los que ha tenido conocimiento:
  - a) En primer lugar, la extrañeza que causa a los contribuyentes - generalmente de escasa capacidad económica- comprobar a través de los requerimientos administrativos dictados al efecto que el Estado reclama por vía impositiva una parte -a veces sustancial- de la subvención concedida.
  - b) En segundo término, la respuesta que el desconocimiento de la normativa fiscal por parte de los contribuyentes ha merecido de las distintas Administraciones Tributarias, que, en unos casos han procedido al inicio de los correspondientes expedientes sancionadores imponiendo finalmente la sanción por omisión del ingreso, mientras que en otras ocasiones no se ha apreciado la concurrencia de culpabilidad o negligencia alguna en la conducta del sujeto pasivo.
  - c) Por fin, que la exigencia de gravamen se anticipe a la obtención efectiva de la subvención imputándose al momento de su devengo y no al de su cobro con todos los problemas de capacidad económica e imposibilidad de pago que ello comporta y que de hecho, vienen a agravar una situación de por sí ya bastante delicada atendiendo el perfil de contribuyente beneficiario de tales subvenciones.

De la tramitación parlamentaria de la vigente Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se infiere que el problema sobre el que esta propuesta incide fue objeto de parcial

atención por parte del legislador, que mediante la disposición adicional vigésimo primera mandó que las ayudas a la vivienda habitual percibidas durante el ejercicio 1998, como compensación de los efectos estructurales de construcción y destinadas a la reparación de la misma, pudieran imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtuvieran y en los tres ejercicios siguientes. De la misma manera, el artículo 14 del referido cuerpo legal establece este criterio de imputación temporal como excepción a la regla general consistente en que los ingresos que determinan la renta a incluir en la base del tributo se imputen en su totalidad al período impositivo en el que se devenguen. Con independencia de las múltiples actuaciones de todo orden que ha desplegado el Consejo para la Defensa del Contribuyente tendentes a paliar los desajustes que provoca la propia regulación normativa y los criterios hermenéuticos administrativos que se plasman en su aplicación, conviene insistir en el grave problema subyacente a la generalización de la apertura de los correspondientes expedientes sancionadores tributarios, que generalmente finalizan con la constancia de la existencia de un ilícito a título de mera negligencia, materializada en el desconocimiento de la obligación de declaración que la obtención de la subvención implica.

A tal efecto, la Administración Tributaria invoca reiteradamente y como motivación principal de sus actuaciones el conocido aforismo jurídico de que *la ignorancia de la norma no excusa de su cumplimiento* y que un deber mínimo de diligencia del sujeto pasivo comportaría la advertencia del adecuado tratamiento fiscal de la ayuda recibida.

Sin duda alguna, toda norma aspira a motivar la conducta del ciudadano en una dirección positiva porque se presenta ante él no sólo como expresión de los valores y reglas mínimas de convivencia, sino también como muestra objetiva de lo que es esencial en un pacto natural de convivencia. Ahora bien, tales extremos no alivian, desde luego, la dificultad que presenta la demostración del conocimiento de la norma jurídica, sobre todo en el ámbito sancionador, donde la teoría del ilícito y de la sanción implica necesariamente que el hombre decide libremente entre lo justo y lo injusto en una opción que entraña el previo conocimiento de uno y otro, puesto que de lo contrario se estaría abocado a un sistema jurídico impropio de personas libres.

La evolución del pensamiento jurídico no ha estado exenta de brocados que avalan la regla de la *"ignorantia iuris non excusat"*, el propio Digesto (libro XXII, título VI, Ley 9.1) sentenciaba claramente *"nemine licet ignorare ius"* que dio paso a una expresión equivalente en las

Partidas (Partida 1, Título I, Ley 20) y que llegó hasta el anteriormente vigente artículo 2.1 del Código Civil y que hoy sanciona el artículo 6.1 del mismo cuerpo legal.

Tal principio, sin embargo, no puede ser entendido como una presunción "*iuris et de iure*" de conocimiento del Derecho a cargo de los ciudadanos. Y ello no sólo porque sería absurdo dar por resuelto de este modo el difícil problema del conocimiento del Derecho positivo -cada vez más complejo en cualquier sistema contemporáneo y especialmente en determinadas ramas del mismo, como la tributaria-, sino también porque de lo contrario no cabría invocar el error ni en el orden penal ni en ningún otro.

Siendo cierto que las publicaciones de las leyes persigue la finalidad de que, amén de cumplirse una de las manifestaciones del principio de legalidad, el Derecho pueda ser conocido no lo es menos que las diversas situaciones personales que se dan en la sociedad impiden de forma absoluta que se rasen por igual las posiciones de cada persona respecto al conocimiento de las normas jurídicas.

Por lo demás, buena prueba de ello lo constituye la preocupación constante con la que la Administración Tributaria recuerda a través de campañas publicitarias (televisión, prensa o radio) los extremos más sobresalientes de las obligaciones tributarias -que en ningún caso cabría desconocer de seguir al pie de la letra el necesario y completo conocimiento del ordenamiento vigente e incluso del no vigente, por si fuera de aplicación al ejercicio impositivo correspondiente. Y los crecientes recursos que se destinan al apoyo directo al contribuyente en la formalización de sus múltiples obligaciones formales y materiales.

El derecho sancionador administrativo, por referencia al propio Derecho Penal en la teoría de la unidad ontológica de las distintas manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, cuenta con las reglas para solucionar, de acuerdo con el ideal de justicia, los defectos de conocimiento del Derecho que comprensiblemente puedan surgir. Con ello no se menoscaba la eficacia general de las leyes sino que se valoran y ponderan las circunstancias personales de cada sujeto a fin de medir lo mejor posible la respuesta jurídica (y por tanto el reproche o el desvalor) que merece su conducta.

De esta forma, el principio de que la ignorancia no excusa, profusamente invocado por la Administración Tributaria, constituye una regla de resultados, en el sentido de que inexcusablemente se haya de imponer la correspondiente sanción por el desconocimiento, sino más

bien una regla metodológica: cualquiera que desconozca la ley será sometido a ella a través del oportuno procedimiento, sin que ello presuponga necesariamente cual haya de ser la decisión o principio de culpabilidad, una de cuyas garantías es, como se sabe, la valoración de los conocimientos personales del sujeto en cuestión así como de sus facultades intelectivas y perceptivas.

Estas consideraciones son las que subyacen en la regulación actual que el Código Penal establece para las situaciones de error en su artículo 14, favorablemente acogida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 14 de noviembre de 1997:

*"Constituye uno de los avances fundamentales del Derecho Penal contemporáneo el reconocimiento, en el Derecho positivo de los diferentes países, de la conciencia de la antijuridicidad como elemento de la culpabilidad, necesario pues para que una determinada conducta pueda considerarse merecedora de reproche penal. Si falta tal conciencia de antijuridicidad, bien directamente por la creencia de que el hecho está legalmente permitido (error directo de prohibición), bien indirectamente por estimarse que concurría una causa de justificación (error indirecto de prohibición), la doctrina penal entiende que no debe ser considerado el sujeto culpable del hecho, si el error es invencible, o que puede ser merecedor de una atenuación de la pena si se considera vencible".*

En definitiva, que el error de prohibición constituye el reverso de la conciencia de la antijuridicidad como elemento constitutivo de la culpabilidad y exige que el autor de la infracción ignore que su conducta es contraria a Derecho o, expresado de otro modo, que actúe en la creencia de estar obrando ilícitamente, como acontece en la mayoría de los supuestos a los que ha tenido conocimiento este Consejo en relación con el tema que nos ocupa.

### **Propuesta**

Que con el fin de que no se produzcan situaciones como las descritas en las consideraciones anteriores -determinantes incluso de desigualdades en la aplicación material de la normativa fiscal- se proceda, con carácter general y con ocasión de la concesión de las meritadas subvenciones, a recordar el régimen tributario de las percepciones obtenidas y su régimen de imputación, con el fin de que el contribuyente cumplimente correctamente su declaración tributaria.

**PROPUESTA 28/2000**

*Sobre principio de interdicción de "reformatio in peius" y su aplicación en el ámbito tributario. especial referencia a la cuestión de los intereses de demora.*

**Motivación**

1. Se han recibido en este Consejo algunas quejas provocadas por la falta de aplicación del principio de interdicción de la "*reformatio in peius*" que rige en nuestro ordenamiento jurídico por parte de algunos órganos de la Administración Tributaria. En concreto, en uno de los casos examinados por el Consejo el contribuyente no imputa determinados rendimientos (subvención) a un ejercicio (1994) por estimar que deben tributar en el siguiente (1995) lo que motiva una liquidación provisional con intereses de la Administración, ya que ésta considera que la subvención sí debe incluirse en el ejercicio 1994. El contribuyente paga la liquidación pero la recurre ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid defendiendo que su criterio es correcto y que la imputación que realiza la Administración no es conforme a Derecho. Sin embargo, estando recurrida la liquidación y ya pagada, el contribuyente no incluye la subvención en su autoliquidación del ejercicio 1995. Esta autoliquidación es con solicitud de devolución, que se practica en su momento.

Con posterioridad el contribuyente obtiene una resolución favorable del citado Tribunal, que anula la liquidación provisional practicada en el ejercicio 1994 por considerar que los rendimientos deben declararse en el ejercicio siguiente. A la vista de esta resolución, y habida cuenta de que el contribuyente no había imputado los rendimientos en el ejercicio 1995 (téngase en cuenta que aunque había recurrido la liquidación el reclamante la había pagado) la Administración, en ejecución del fallo, adopta los siguientes acuerdos:

- a) Anula la liquidación practicada por el ejercicio 1994 con sus intereses y devuelve las cantidades ingresadas. El importe asciende a 240.481 ptas.
- b) Practica liquidación por el ejercicio 1995 en que incluye la subvención exigiéndole los correspondientes intereses de demora. El importe a ingresar asciende a 272.527 ptas. La diferencia a favor de la Administración proviene de los intereses que se le exigen al reclamante.

El contribuyente presenta una queja ante el Consejo señalando que no es correcta la exigencia de los intereses, ya que el error lo ha cometido la Administración, que le obligó a pagar un año antes de lo que correspondía por el importe de la subvención percibida,

2. A juicio de este Consejo, el problema que subyace en esta queja, y en otras similares, es la adecuada aplicación del principio de interdicción de la *"reformatio in peius"* en el ámbito tributario. Como es sabido, este principio de origen doctrinal y jurisprudencial ha sido recogido en nuestro ordenamiento positivo en el artículo 89.2 de la Ley 30/1992 con carácter general y en su artículo 113.3 más específicamente en materia de recursos administrativos. El primero de estos preceptos señala que: *"la resolución (que pone fin al procedimiento) será congruente con las peticiones formuladas por éste (el interesado) sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento si procede"*. El segundo dispone:

*"El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados. En este último caso, se les oirá previamente. No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial"*.

3. En cuanto a la jurisprudencia, ya antes de la entrada en vigor de la Ley 30/1992 se había pronunciado a favor de la interdicción de la *"reformatio in peius"*. Es más, la violación de este principio tiene relevancia constitucional y es encuadrable en la interdicción de la indefensión consagrada en el artículo 24 de la Constitución (así lo ha entendido el Tribunal Constitucional en varias ocasiones, pudiendo citarse las Sentencias números 54/1985, 115/1986 y 56/1999). Como señala esta doctrina, admitir que el órgano administrativo que decide el recurso tiene facultad para modificar de oficio, en perjuicio del recurrente, el acuerdo impugnado, sería tanto como autorizar que éste pueda ser penalizado por el hecho mismo de la interposición de su recurso, lo que supone introducir un elemento disuasorio del ejercicio del derecho a los recursos legalmente previstos que no contempla el ordenamiento administrativo.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo también ha sido muy clara al respecto (pueden citarse, entre otras muchas, las Sentencias de 12 y 20 de febrero, 19 de julio y 22 de septiembre de 1989, 18 de mayo, 31 de octubre y 12, 14 y 31 de diciembre de 1990). De acuerdo con esta

jurisprudencia, "la facultad de la Administración para volver sobre sus propios actos, por vía de recurso o reclamación, sólo debe darse en la medida en que con ello se beneficie el particular interesado, porque la 'causa' misma del recurso o reclamación no es preservar la legalidad abstracta del acto, sino evitar un perjuicio a la persona o al patrimonio del que recurre, conclusión que tiene como 'motivaciones teóricas' los principios sustantivos de la seguridad jurídica y de los actos propios declarativos de derechos, que reconducen, en definitiva, al ya formulado de la garantía del administrado y al procedimental de la congruencia, en cuanto que en el recurso o reclamación las potestades revocatorias de la Administración se encuentran limitadas al ámbito estricto de las pretensiones (expresas o implícitas) del recurrente y como 'motivaciones de índole práctica' la necesidad de sustraer a la Administración un instrumento coactivo que podría producir en la realidad el desuso del mismo ejercicio del derecho a recurrir, por el inevitable temor de que una debatida situación pudiera empeorarse".

4. Por otro lado, conviene destacar que en el ámbito tributario la jurisprudencia toma en consideración las cantidades que el contribuyente debía al principio y al final del proceso para determinar si ha habido o no un empeoramiento de la situación inicial del recurrente a consecuencia de la interposición de su propio recurso. Dicho de otra forma, si tras la interposición del recurso o reclamación el contribuyente debe una cantidad superior a la Administración Tributaria de la que debía al principio, la jurisprudencia considera que se ha producido una "*reformatio in peius*" prohibida por nuestro ordenamiento. En este sentido pueden citarse las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1994 o la de 14 de mayo de 1998, entre otras muchas. En concreto, en la primera de ellas se anula la liquidación practicada por un Ayuntamiento por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos porque tras estimar parcialmente el recurso de reposición planteado por el contribuyente contra la liquidación se practica una nueva cuya cuantía es más elevada que la de la liquidación inicial. Sentado lo anterior, en quejas como las que han dado lugar a la presente propuesta, parece evidente que existe una "*reformatio in peius*", pues el contribuyente, pese a obtener una estimación parcial de su recurso, ve empeorada su situación inicial, puesto que al final la liquidación que debe pagar es superior a la que debía inicialmente y que recurrió.
5. Ahora bien, en este y en otros casos similares la "*reformatio in peius*" es producida por la adición de los intereses de demora que se le exigen al reclamante. Esto ocurre en algunos supuestos porque hasta la entrada en

vigor de la Ley 1/1998 los intereses de demora a favor de la Hacienda Pública eran superiores a los que se reconocían a favor del contribuyente. En muchos casos la "*reformatio in peius*" es provocada únicamente por el tiempo transcurrido en resolver el litigio que termina con una resolución estimatoria total o parcialmente pero que lleva consigo la necesidad de practicar una nueva liquidación.

Efectivamente, aún cuando se mantuvieran idénticos los demás componentes de la deuda tributaria, o -como es lo frecuente en estos casos- se disminuya en una cuantía no muy relevante alguno de ellos tras la estimación de un recurso o reclamación, la deuda final puede resultar más elevada para el contribuyente por el hecho de incluirse los intereses de demora a favor de la Hacienda Pública por todo el tiempo durante el cual el contribuyente no ha ingresado su importe, tiempo que coincidirá al menos con el que se tarde en resolver el recurso o la reclamación, ya sea por el órgano administrativo, económico-administrativo o judicial o por todos ellos sucesivamente. Esta situación es especialmente sorprendente si se tiene en cuenta que el contribuyente ha obtenido una resolución a su favor, total o parcialmente.

Así ocurre en alguno de los supuestos que motivan la presente propuesta. En definitiva, el error cometido por la Administración unido a la tardanza en resolver el litigio se traduce en un perjuicio económico para el contribuyente puesto que, además de tener que interponer un recurso o una reclamación para que se reconozca la existencia de ese error, resulta que al final tiene que pagar una cantidad mayor que la que se le exigía en un principio.

6. Pues bien, la solución a este problema sería relativamente fácil en base al principio de interdicción de la "*reformatio in peius*" (que, de conformidad con lo ya visto, impediría que la liquidación final fuese aritméticamente más elevada que la inicial) de no mediar una sentencia del Tribunal Supremo dictada en interés de ley el 28 de noviembre de 1997 y que está en el origen de alguna de las situaciones que denuncian a través de sus quejas los contribuyentes. Como es sabido, una sentencia dictada en un recurso en interés de ley sienta doctrina legal, doctrina que debe ser aplicada por los órganos de la Administración Tributaria. Pues bien, dicha sentencia considera que la Administración, cuando se ha estimado un recurso o una reclamación del contribuyente contra una liquidación tributaria total o parcialmente, no puede exigir intereses suspensivos pero sí intereses de demora de los contemplados en el artículo 58.2 b) o c) de la Ley General Tributaria cuando se practique una nueva liquidación en ejecución de la resolución o la sentencia.

Teniendo en cuenta que, como dice la misma sentencia, los intereses de demora deben exigirse desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar las declaraciones o autoliquidaciones hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación y que ésta se realizará en ejecución de un recurso o una reclamación es fácil ver que el tiempo que se tarda en resolverlos juega en contra del contribuyente aunque obtenga una resolución favorable. Habida cuenta de que los intereses de demora se calculan (como también precisa la sentencia) sobre la nueva cuota si la estimación de la reclamación o del recurso conlleva la práctica de una nueva liquidación con una cuota no muy inferior respecto a la inicial, y si el recurso o la reclamación ha tenido la duración media que es habitual en nuestro país, es probable que la aplicación de esta doctrina legal produzca una "*reformatio in peius*".

- 7.º Este Consejo considera que también en estos casos el principio de interdicción de "*reformatio in peius*" impide que se produzca un empeoramiento de la situación del contribuyente a consecuencia de su propio recurso, siendo indiferente que este empeoramiento tenga su origen en los intereses de demora que se le exigen o en cualquier otro componente de la deuda tributaria. Por esta razón, y aún respetando la doctrina legal emanada del Tribunal Supremo, parece que la Administración Tributaria debe aplicar el límite de la interdicción de la "*reformatio in peius*" (cuya vulneración, como hemos visto, tiene trascendencia constitucional de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional).

Ciertamente, no se trata aquí de discutir la mayor o menor bondad de la doctrina recogida en dicha sentencia, ni de pronunciarse ahora sobre la naturaleza de los intereses de demora. Se quiere, más modestamente, poner de relieve que el principio de interdicción de la "*reformatio in peius*" debe ser aplicado en todo caso por los órganos de la Administración Tributaria, con independencia de cuáles sean los motivos o las razones que justifiquen que la nueva liquidación que se practique al contribuyente sea más elevada que la que se recurrió inicialmente.

### **Propuesta**

Que por parte de los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se den las instrucciones pertinentes para que se aplique en todo caso el principio de interdicción de la "*reformatio in peius*" consagrado en nuestro ordenamiento jurídico.

## PROPUESTA 29/2000

*Necesidad de que la reducción del objeto de la comprobación inspectora sea autorizada por el Inspector Jefe*

### **Motivación**

1. Este Consejo ha recibido y examinado diversas quejas de contribuyentes que, habiendo sido objeto de una comprobación inspectora, manifiestan que los actuarios no han procedido a regularizar su situación tributaria por todos y cada uno de los períodos incluidos en la comunicación de inicio de las actuaciones. Aunque es evidente que se trata de casos excepcionales, ha decidido la formulación de esta propuesta dado el interés de la cuestión planteada.

El tenor de las quejas ha sido diverso.

- a) En algunos expedientes la queja implica una denuncia del actuario en el sentido de que la no regularización completa ha venido motivada implícitamente por la prescripción de la comprobación administrativa de determinados ejercicios al no haberse concluido las comprobaciones en los plazos previstos en el artículo 29 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
- b) En otras quejas se plantea la circunstancia de que al no prever el actuario una regularización de importe significativo en determinados ejercicios, no se procedió a formalizar las actas de pequeño importe o de comprobado y conforme por los mismos.
- c) Incluso se ha expuesto el hecho de que la ausencia de regularización completa vino motivada en virtud de una supuesta decisión del actuario que no efectuó la regularización de determinados períodos para, posteriormente, en un nuevo procedimiento de comprobación realizado por actuario distinto proceder a la regularización de aquellos períodos no regularizados en la primera comprobación.

2. Los derechos del contribuyente al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación vienen regulados en el artículo 27 de la citada Ley 1/1998 en forma de derechos de información:

*"Los contribuyentes tienen derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevados a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".*

Se configuran, por consiguiente, tres derechos de información básicos:

- a) Información del conjunto de derechos y obligaciones que asisten al contribuyente en el desarrollo del procedimiento inspector.
- b) Información sobre el alcance que adquieren las actuaciones de comprobación.
- c) Información de la naturaleza que tales actuaciones tienen.

En lo que se refiere al alcance de las actuaciones, según el artículo 11 del Reglamento de Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986), éstas pueden ser de carácter general o parcial.

Tendrán carácter general cuando el objeto de las actuaciones sea verificar la totalidad de la situación tributaria del contribuyente dentro de los límites marcados por la competencia del órgano, los ejercicios o períodos de comprobación y la prescripción de la acción de comprobación.

En principio, las actuaciones tienen carácter general, pudiendo tener carácter parcial en los tres supuestos señalados en el artículo 11.4 del citado Reglamento haciéndose constar, en todo caso, tal circunstancia en la correspondiente comunicación de inicio.

Por consiguiente, se configura como un derecho del contribuyente al inicio del procedimiento inspector el hecho de que en la comunicación de inicio se fije, entre otros extremos, los tributos y períodos que van a ser objeto de comprobación y el alcance (general o parcial) de las actuaciones.

3. Asimismo, sobre los tributos y períodos señalados en la comunicación de inicio se producen los efectos regulados en el artículo 30.3 del Reglamento de Inspección:

- a) Interrupción del plazo legal de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación e imponer, en su caso, las correspondientes sanciones.

- b) Carácter de "*a cuenta*" (de la liquidación derivada del acta) de los ingresos de deudas tributarias pendientes efectuados después de la comunicación de inicio y sin que tales ingresos extemporáneos impidan la imposición de las correspondientes sanciones, en su caso.

Además, si presenta declaraciones que no llevan aparejadas operaciones de liquidación con posterioridad a la comunicación de inicio, se entiende que el procedimiento de gestión ha sido iniciado por la actuación investigadora de la Administración y no por iniciativa del sujeto pasivo.

c) Por último, se entienden por no formalizadas las consultas que se planteen ante la Administración tributaria en cuanto se relacionen con la materia de que ha de versar las actuaciones inspectoras.

A estos efectos, se debe añadir el establecido en el artículo 27 de la mencionada Ley 1/1998 sobre la facultad del obligado de solicitar, en el caso de actuaciones parciales, que las misma se transformen en actuaciones de carácter general.

4. El apartado 5 del artículo 11 del Reglamento de Inspección introduce la posibilidad de variación de las actuaciones de comprobación e investigación en el sentido de admitir que, iniciada una comprobación, puede modularse su objeto y alcance. Dicho artículo establece:

*"Las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general podrán limitar su objeto cuando en el curso de su ejecución se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen y se acuerde por el órgano competente. Del mismo modo, a juicio de los actuarios, se podrá ampliar el ámbito de aquellas actuaciones que inicialmente tuvieron carácter parcial".*

Esta posibilidad de variación no debe suponer, en modo alguno, que el actuario decida con carácter discrecional y sin ninguna limitación variar el objeto y alcance de las actuaciones ya que iría en contra del principio de seguridad jurídica de los ciudadanos entendido como *"expectativa razonablemente fundada en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del derecho"* (Sentencias del Tribunal Constitucional 147/1986 y 36/1991).

En este mismo sentido, el Tribunal Supremo establece en su Sentencia de 22 de enero de 1993 que en aras de la seguridad jurídica las actuaciones inspectoras generales o parciales deberán comprender el alcance total de las actuaciones a desarrollar que se haya comunicado en su inicio al obligado tributario, restringiendo implícitamente (ya que el Tribunal no se pronuncia sobre la legalidad del citado artículo 11 apartado 5) las posibilidades de variación.

La propia norma modula dichas modificaciones y, en lo que respecta a la limitación del objeto de la comprobación que supone no regularizar tributos y períodos incluidos en la comunicación de inicio, declara que deberá ser acordada por el órgano competente.

Aunque no se define expresamente, la doctrina entiende que el órgano competente debe ser el Inspector-Jefe correspondiente de la Unidad que está efectuando la comprobación ya que, en virtud de lo señalado en el Capítulo II del Reglamento de Inspección (Planificación de las

actuaciones), las funciones inspectoras se adecuan a los correspondientes planes de actuaciones, planificación que ha sido elaborada de acuerdo con las directrices señaladas y que, en el nivel máximo de desagregación, se traducen en una comunicación escrita en planes concretos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección.

Algunos autores (Hernani Lacasa y Del Paso Bengoa) señalan que la modificación del alcance de una actuación de carácter general corresponde a los Inspectores-Jefes y tiene su transcendencia para los actuarios *"que deberán extender necesariamente actas por todos los tributos y ejercicios pertinentes comprendidos en la actuación, pues, de otra forma, modificarían "de facto" el carácter de la actuación y, además, arbitrariamente al no ser competentes para ello"*.

Los mismos autores señalan, además, que la modificación del objeto de las actuaciones, una vez acordado por el órgano competente, debe ser notificada al obligado tributario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30 del Reglamento de Inspección.

5. Este Consejo también entiende que, además de ser adoptado por el órgano competente y notificado en forma al contribuyente, el acuerdo de reducción de los tributos y/o períodos que en un principio iban a ser objeto de comprobación, al estar señalados en la comunicación de inicio, debe estar suficientemente motivado.

En este sentido, aunque dictada para el caso de liquidaciones provisionales, se puede hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1994. Para el Alto Tribunal, *"cuando la Inspección no hubiese podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y fuera necesario suspender las actuaciones, se ha de poner especial cuidado motivando justificadamente las razones que avalan su proceder ...."*

También la Audiencia Nacional en Sentencia de 25 de junio de 1996 exige mención expresa o las razones que impiden la liquidación definitiva pues *"otra cosa significaría un desdoro del necesario equilibrio que debe existir en la relación tributaria, así como de la proporcionalidad y mínima injerencia en la esfera del contribuyente que las actuaciones administrativa deben comportar y que siempre han de estar guiadas por los principios generales de idoneidad, adecuación y necesidad"*.

- 6.º Pero no solamente razones de seguridad jurídica de los contribuyentes avalan el establecimiento de límites a la discrecionalidad de los actuarios a la hora de no proceder a una regularización de la totalidad de

los tributos y ejercicios señalados en la comunicación de inicio, sino que también puede coadyuvar al logro de una mayor eficacia administrativa ya que sirve de instrumento de evaluación de la calidad de las comprobaciones inspectoras.

En efecto, tales límites de la discrecionalidad servirían para evaluar la adecuación de las comprobaciones realizadas a los plazos previstos en la Ley 1/1998 ya que, la no regularización de todos los tributos y períodos comunicados sin acuerdo motivado expreso de la Jefatura podría suponer que se habría producido la prescripción de la acción administrativa por incumplimiento de los actuarios de los plazos máximo de comprobación fijados en el artículo 29 de la citada Ley.

### **Propuesta**

Que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en particular, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en aras de una mayor seguridad jurídica de los contribuyentes y de una mayor eficacia administrativa, se dicten instrucciones precisas en el sentido de establecer límites a la discrecionalidad de los actuarios a la hora de no proceder a la regularización de la totalidad de tributos y ejercicios señalados en la comunicación de inicio de las actuaciones exigiendo, en todo caso, que dichas limitaciones del objeto de la comprobación requieran acuerdo expreso adoptado por el órgano competente y notificado al contribuyente.

### **PROPUESTA 30/2000**

*Sobre discrepancias entre los datos autoliquidados por el contribuyente y los contenidos en las declaraciones informativas de terceros*

### **Motivación**

1. Se han recibido en este Consejo para la Defensa del Contribuyente diferentes quejas en las que se pone de manifiesto la actuación de determinadas oficinas gestoras que proceden a dictar liquidación provisional de oficio, rectificando los datos declarados por el contribuyente en su autoliquidación, con base exclusivamente en datos no comprobados extraídos de simples declaraciones informativas presentadas por terceros.
2. En concreto, en el expediente de queja número 2.347/00 los órganos de gestión notifican una propuesta de liquidación provisional al

contribuyente imputándole los rendimientos que una determinada entidad mercantil (en su resumen anual de retenciones) declaraba haberle abonado. El contribuyente, en sus alegaciones a la propuesta de liquidación, manifiesta no haber recibido las cantidades que se le imputan y que desconoce y no ha tenido ningún tipo de relación con la entidad que declara habérselas satisfecho.

No obstante ello, la oficina gestora procede a girar liquidación provisional de oficio, apartándose de los datos declarados por el contribuyente y sin haber comprobado previamente la veracidad de la información contenida en el resumen anual de retenciones presentado por terceros.

3. Al amparo de lo dispuesto en los artículos 102, 114 y 116 de la Ley General Tributaria no parece arriesgado concluir que las discrepancias advertidas, tanto por las oficinas gestoras como por los órganos de la Inspección, entre los datos autoliquidados por el contribuyente (artículos 102 y 116) y los contenidos en declaraciones informativas presentadas por terceros no son, en sí mismas, suficientes para desvirtuar la presunción legal de veracidad que el artículo 116 atribuye a las declaraciones tributarias del artículo 102 de la misma Ley. Los órganos de la Administración en sus funciones de comprobación y control no pueden, sin más, apartarse de los datos autoliquidados por el contribuyente (y que legalmente se presumen ciertos) sin previamente comprobar la veracidad y certeza (que la Ley no presume) de los datos contenidos en las declaraciones informativas presentadas por terceros. Máxime cuando el contribuyente, en trámite de audiencia a la propuesta de liquidación administrativa, se ratifica en el contenido de su autoliquidación y niega la veracidad de los datos que (con base en la información de terceros) se le imputan.
4. Como advierte la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de julio de 1975, las declaraciones tributarias del artículo 102 de la Ley General Tributaria se presumen ciertas, por lo que *"las Oficinas de gestión o la Inspección han de comprobar las declaraciones a efectos de destruir la presunción de certeza de los valores declarados por el sujeto pasivo"*. La Administración, en *"la práctica de esa prueba (en contrario) no está sujeta a limitaciones"* (Sentencia del Tribunal Supremo de 23 noviembre 1992), pudiendo no aceptar los datos declarados o no tomar en cuenta solamente tales datos (rectificándolos en favor del declarante o en desfavor del mismo( pero únicamente cuando disponga de justificantes o comprobantes suficientes para enervar el dato o el justificante ofrecido por el particular mediante su

declaración. Es preciso, afirma la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de diciembre de 1969, que la Administración esgrima *"medios válidos que destruyan la presunción legal de certeza que tienen los valores declarados por los contribuyentes"*; de modo que contra esa presunción legal de certeza no podrá prevalecer (añade el Tribunal) *"la mera discrepancia o presunción de la Administración, basada en apreciaciones, comprobaciones u otros indicios"*.

Ni la presunción de veracidad o certeza del citado artículo 116 puede extremarse respecto a su vinculación a la Administración Tributaria, que, desde luego, *"no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos"* (artículo 121.1); ni tampoco, en el extremo opuesto, cabe relativizar la presunción del artículo 116 considerando que sólo vincula al sujeto declarante pero no a la Administración. Advierte, en este sentido, la Sentencia del Tribunal supremo de 24 de julio de 1998 que *"si esta presunción (artículo 116) es de tal naturaleza que juega en contra del sujeto pasivo, hasta el punto de que éste sólo puede rectificar sus propias declaraciones probando que al hacerlas incurrió en error de hecho, aun cuando su presentación no suponga aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen, también hace que pese sobre la Administración la carga procedimental y procesal de destruirla mediante la actividad de comprobación e investigación a que responden los arts. 109 y siguientes ..."*.

5. A la vista de cuanto precede parece evidente que la Administración gestora no puede prescindir de la veracidad de los datos declarados por el contribuyente por el simple hecho de que no coincidan con los que se contienen en las declaraciones informativas efectuadas por terceros, que, a diferencia de las declaraciones a que se refiere el artículo 102 de la Ley General Tributaria, no gozan de la presunción legal de certeza. Ni tampoco resulta procedente que las oficinas gestoras efectúen propuesta de liquidación rectificando los datos autoliquidados por el contribuyente, sin previamente comprobar la veracidad de las discrepancias advertidas al contrastar aquéllos con los datos declarados por terceros. La previa comprobación de los datos declarados por terceros (en declaraciones informativas) resulta exigible no sólo para respetar la presunción legal de certeza del artículo 116, sino también para no hacer recaer sobre el contribuyente la prueba diabólica de un hecho negativo (que no percibió las cantidades que un tercero declara haberle abonado), cuya acreditación resulta naturalmente más fácil de

efectuar para el sujeto (tercero) que declara haber realizado el ingreso, que para quien niega haberlo percibido (contribuyente).

Por otra parte, este es también el criterio del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que ha sido recogido en un manual interno dirigido a los órganos dependientes de este Departamento.

### **Propuesta**

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda o de los Centros Directivos correspondientes se dicten las Instrucciones que se estimen oportunas para evitar:

1. Que las discrepancias advertidas entre los datos autoliquidados por el contribuyente y los que se contienen en las declaraciones informativas efectuadas por terceros, puedan considerarse prueba suficiente para enervar la presunción legal de veracidad atribuida por el artículo 116 de la Ley General Tributaria a las declaraciones tributarias del artículo 102 de la misma Ley.
2. Que antes de girar la propuesta de liquidación provisional apartándose de los datos autoliquidados por el contribuyente, y requiriendo a éste para que acredite un hecho negativo (que no percibió la renta que un tercero declara haberle satisfecho), las oficinas gestoras comprueben la veracidad de los datos manifestados por el tercero en sus declaraciones informativas, por exigirlo así no sólo la presunción legal de certeza del mencionado artículo 116 (lo que ya sería, en sí mismo, suficiente), sino además el principio o criterio de facilidad de la prueba, acuñado jurisprudencialmente (Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1990; 6 de noviembre de 1990 y 2 de noviembre de 1992, entre otras), en virtud del cual la prueba de un hecho (también los de trascendencia tributaria) es más fácil efectuarla a quien lo afirma que a quien lo niega.

## **VII.3 POR MATERIAS**

### **1. CANARIAS**

- 12/2000 Posibilidad de que las Sociedades de Profesionales puedan acogerse a la reserva para inversiones en Canarias.
- 20/2000 Reserva para inversiones en Canarias: la materialización de la reserva en inversiones de larga duración.

### **2. COMPROBACIÓN ABREVIADA**

- 4/2000 Regulación de las competencias de los órganos de gestión en el procedimiento de comprobación abreviada.

### **3. DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN**

- 9/2000 Obligación de las Entidades Colaboradoras de sellar las declaraciones tributarias negativas o declaraciones informativas.
- 11/2000 Posibilidad de ingreso de la declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 309) en las Entidades Colaboradoras de Recaudación.
- 30/2000 Discrepancias entre los datos autoliquidados por el contribuyente y los contenidos en las declaraciones informativas de terceros.

### **4. DECLARACIÓN CENSAL**

- 7/2000 Introducción en los modelos de declaración censal de una casilla específica para que consten las fechas de modificación de datos.

### **5. DEVOLUCIONES**

- 21/2000 Retención material de las devoluciones procedentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 23/2000 Devoluciones tributarias en caso de fallecimiento del contribuyente.
- 26/2000 Interrupción de la prescripción del derecho de los perceptores de rentas de trabajo a la devolución de ingresos indebidos por el levantamiento de actas a las empresas obligadas a practicar retenciones o realizar ingreso a cuenta.

**6. ENTIDADES COLABORADORAS**

- 9/2000 Obligación de las Entidades Colaboradoras de sellar las declaraciones tributarias negativas o declaraciones informativas.
- 11/2000 Posibilidad de ingreso de la declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 309) en las Entidades Colaboradoras de Recaudación.

**7. GARANTÍAS**

- 17/2000 Suspensión del acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas entre residentes.
- 25/2000 Conveniencia de modificar la regulación de la responsabilidad por adquisición de explotaciones o actividades económicas en el ámbito tributario contenida en el art. 72 de la Ley General Tributaria tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2000.

**8. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

- 2/2000 Aportación a planes de pensiones de cónyuges no perceptores de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.
- 4/2000 Regulación de las competencias de los órganos de gestión en el procedimiento de comprobación abreviada.
- 5/2000 Conveniencia de modificar el sistema de determinación de la base sobre la que se calcula el tipo de retención que corresponde aplicar a los rendimientos íntegros del trabajo personal.
- 6/2000 Imputación temporal de las ayudas y subvenciones públicas en el IRPF
- 19/2000 Modificación de las condiciones establecidas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que exoneren a los contribuyentes de la obligación de pagar.
- 21/2000 Retención material de las devoluciones procedentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 22/2000 Valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas obtenidas en divisas que no tienen cambio fijo con el Euro.
- 23/2000 Devoluciones tributarias en caso de fallecimiento del contribuyente.

- 27/2000 Conveniencia de formular la adecuada advertencia a los contribuyentes de su deber de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones recibidas de los entes públicos.

### **9. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

- 11/2000 Posibilidad de ingreso de la declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 309) en las Entidades Colaboradoras de Recaudación.

### **10. INFORMACIÓN Y ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE**

- 26/2000 Interrupción de la prescripción del derecho de los perceptores de rentas de trabajo a la devolución de ingresos indebidos por el levantamiento de actas a las empresas obligadas a practicar retenciones o realizar ingreso a cuenta.

### **11. INGRESOS TRIBUTARIOS**

- 8/2000 Lugar de presentación y realización de ingresos tributarios.
- 11/2000 Posibilidad de ingreso de la declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 309) en las Entidades Colaboradoras de Recaudación.

### **12. INSPECCIÓN**

- 29/2000 Necesidad de que la reducción del objeto de la comprobación inspectora sea autorizada por el Inspector Jefe.

### **13. INTERESES DE DEMORA**

- 28/2000 Principio de interdicción de reformatio in peius y su aplicación en el ámbito tributario. Especial referencia a la cuestión de los intereses de demora.

### **14. JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA**

- 15/2000 Procedimiento a seguir cuando se solicita la extensión de efectos de una sentencia favorable al contribuyente
- 24/2000 Cuantía de los recursos en el ámbito contencioso-administrativo.

**15. MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS**

- 13/2000 Motivación de cambios de criterio de la Administración Tributaria.

**16. PLAZOS**

- 14/2000 Plazo de inicio del procedimiento sancionador.

**17. PRESCRIPCIÓN**

- 26/2000 Interrupción de la prescripción del derecho de los perceptores de rentas de trabajo a la devolución de ingresos indebidos por el levantamiento de actas a las empresas obligadas a practicar retenciones o realizar ingreso a cuenta.

**18. RECAUDACIÓN**

- 8/2000 Lugar de presentación y realización de ingresos tributarios.
- 17/2000 Suspensión del acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas entre residentes.
- 21/2000 Retención material de las devoluciones procedentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 25/2000 Conveniencia de modificar la regulación de la responsabilidad por adquisición de explotaciones o actividades económicas en el ámbito tributario contenida en el art. 72 de la Ley General Tributaria tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2000.

**19. RECURSOS ADMINISTRATIVOS**

- 28/2000 Principio de interdicción de reformatio in peius y su aplicación en el ámbito tributario. Especial referencia a la cuestión de los intereses de demora.

**20. RETENCIONES**

- 5/2000 Conveniencia de modificar el sistema de determinación de la base sobre la que se calcula el tipo de retención que corresponde aplicar a los rendimientos íntegros del trabajo personal.
- 16/2000 Procedimientos que se derivan de la rectificación de retenciones inadecuadamente practicadas al pagador de los rendimientos.

- 26/2000 Interrupción de la prescripción del derecho de los perceptores de rentas de trabajo a la devolución de ingresos indebidos por el levantamiento de actas a las empresas obligadas a practicar retenciones o realizar ingreso a cuenta.

### **21. REVOCACIÓN**

- 3/2000 Criterios jurídicos a seguir en la revocación de actos tributarios.

### **22. SANCIONES TRIBUTARIAS**

- 14/2000 Plazo de inicio del procedimiento sancionador.

### **23. TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO**

- 1/2000 Legitimación de los Directores Generales o Directores de Departamento en el Recurso Económico-Administrativo de alzada.
- 10/2000 Requisitos de la fianza personal y solidaria prevista en el art. 75.6.c) del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.
- 17/2000 Suspensión del acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas entre residentes.
- 18/2000 Planteamiento en vía económico-administrativa de las controversias relacionadas con el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios profesionales.

---

## VIII. LA REVOCACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

---



## VIII. LA REVOCACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

En materia de revocación de actos tributarios existen ciertos problemas doctrinales que, por lo que aquí nos interesa, parecen poner trabas a su eficaz utilización por parte de la Administración Tributaria para privar de efectos a sus actos de gravamen. Esto es especialmente grave en aquellos supuestos en que la propia Administración tributaria es consciente de haber incurrido al dictarlos en alguna vulneración del ordenamiento jurídico que, sin embargo, no ha podido ser depurada por ningún órgano de revisión, al no haberse interpuesto en tiempo y forma por el interesado el correspondiente recurso administrativo o judicial, es decir, cuando el acto administrativo es firme. Es precisamente esta firmeza del acto administrativo el argumento en el que se refugia la Administración tributaria, valga la expresión, para oponerse a cualquier revisión de oficio de este tipo de actos, aun cuando reconoce implícita o incluso explícitamente que el acto en cuestión se ha dictado con vulneración de las normas jurídicas aplicables.

En nuestra opinión, originariamente el concepto de revocación hacía referencia a la revisión de un acto administrativo al que se privaba de efecto tanto por razones de legitimidad como por razones de oportunidad. Ahora bien, es cierto que la modificación del artículo 105 de la Ley 30/1992 realizada por la Ley 4/1999 en esta materia no es sino un hito más del camino que ha llevado de la concepción de la revocación como una vía para eliminar del mundo jurídico actos inicialmente válidos por circunstancias sobrevenidas (básicamente por razones de oportunidad) hasta la concepción de la revocación como una vía más para revisar de oficio actos inválidos. Por tanto, si el concepto actual de revocación se aproxima más a la revisión de oficio de un acto administrativo por razones de legalidad, aunque sea a través de un procedimiento más flexible o más sencillo, está claro que debemos plantearnos el problema de su distinción con respecto a estos procedimientos de revisión de oficio, así como la cuestión de su relación con el sistema de recursos administrativos.

A nuestro juicio, resulta imprescindible para delimitar claramente la figura de la revocación y distinguirla con nitidez de los otros supuestos de revisión de oficio, conviene partir de un principio tradicional de nuestro Derecho Administrativo, que es el de la irrevocabilidad de los actos declarativos de derecho salvo en supuestos excepcionales y con las debidas garantías sustantivas y procesales. Este principio tiene -o mejor dicho, tenía- como complementario el que permite la libre revocación de los actos de gravamen.

Efectivamente, la distinción sustancial que existía tradicionalmente entre la revocación y los otros procedimientos de revisión de oficio es que mientras que la primera venía referida siempre a actos de gravamen, los segundos se referían a actos declarativos de derechos o a actos favorables para el interesado. De esta forma, mientras que la revocación o revisión de un acto de gravamen por parte de la propia Administración que lo ha dictado no precisa de ninguna garantía (puesto que en definitiva se trata de favorecer al destinatario del acto) sucede exactamente lo contrario cuando se trata de revisar de oficio un acto favorable para su destinatario. En este caso, el ordenamiento jurídico administrativo establece una serie de garantías para el ciudadano que paralelamente son límites o impedimentos para la Administración que pretende revisar actos suyos que han reconocido o declarado derechos a favor de un particular.

Es precisamente esta distinción la que explica que no se exija que el acto de gravamen a revisar hubiera incurrido en nulidad o incluso en alguna infracción menos grave sancionada con la anulabilidad. Es más, podía sostenerse (por lo menos antes de la reforma de la Ley 30/1992 por Ley 4/1999) que el ordenamiento jurídico administrativo permite revocar actos de gravamen que no hayan incurrido en infracción de norma alguna, puesto que lo que el artículo 105 de la Ley 30/1992 exige es que la revocación en sí no sea contraria al ordenamiento jurídico, no que el acto que se revoca lo infrinja.

Pues bien, sin necesidad de llegar a este extremo, lo cierto es que la doctrina de la libre revocación de actos de gravamen contrarios al ordenamiento jurídico es también aplicable al ámbito tributario, puesto que no cabe duda que el art.105 de la Ley 30/1992 puede invocarse también aquí. De esta forma, el Consejo para la Defensa del Contribuyente viene considerando que los actos administrativos tributarios que incurren en alguna infracción del ordenamiento jurídico, con independencia del carácter procesal o sustantivo de las normas infringidas y de que el acto a revisar haya o no adquirido firmeza son susceptibles de revocación, con la única excepción de que el acto haya sido confirmado por una sentencia firme, por imperativo de la prohibición recogida en el artículo 158 de la Ley General Tributaria.

En este sentido, puede traerse a colación la doctrina del Consejo de Estado recogida en el informe del Servicio Jurídico de la AEAT 108/02. Según el Dictamen núm. 2.791/96: "La revocación de actos no está sujeta a los rigurosos trámites del procedimiento a los que se subordina la revisión de oficio de conformidad con los artículos 102 y 103 de la propia Ley

30/1992. Esto no quiere decir, sin embargo, que la Administración Pública pueda generalizar el uso de la técnica de la revocación.

El principio de que la Administración no puede ir contra sus propios actos es un principio general, de manera que cualquier procedimiento que lo habilite, debe considerarse rigurosamente excepcional.

Mientras no existe un peligro de generalizar las técnicas de revisión de oficio de actos declarativos de derechos debido a sus estrictos condicionamientos, no sucede lo mismo con la técnica de la revocación de actos desfavorables. Esta última, ni se sujeta a un procedimiento singular ni se subordina a motivos tasados que la justifican. El riesgo de generalización es, por tanto, mucho mayor".

Y según el Dictamen núm. 4096/97:

*"La Administración no goza de una libérrima facultad para retirar del mundo jurídico, por motivos de oportunidad, los actos de gravamen que haya dictado, sin que concurra un interés público para ello, o cuando la revocación resulte contraria al interés público.*

*El principio de legalidad impide a la Administración actuar sin una habilitación normativa suficiente. La Administración es servidora del ordenamiento, y aunque los titulares de sus órganos no compartan la razón y finalidad perseguida por una norma vigente y válida, incluso aunque aparezca inminente su reforma, están obligados a aplicarla en tanto no se produzca la derogación."*

Por tanto, concluye este dictamen del Servicio Jurídico de la AEAT "La Administración Pública es titular de la potestad revocatoria prevista en el artículo 105, sin que los administrados tengan reconocido ningún derecho a una "acción de revocación" (...). El instituto de la revocación es aplicable al ámbito tributario debido al carácter supletorio de la Ley 30/92 en dicho ámbito conforme a la Disposición Adicional Quinta de la misma ley."

Ahora bien, es cierto que la Ley 30/1992 ya en su redacción originaria pero sobre todo en la que ha recibido después de su modificación por la Ley 4/1999 ha matizado el principio de la libre revisión o revocación de los actos de gravamen, al establecer que también la revocación de actos de gravamen debe sujetarse a unos límites y a un procedimiento, con la finalidad de evitar en este ámbito una actuación arbitraria o injusta por parte de la Administración. En concreto, el artículo 105 de la Ley 30/1992 en su redacción actual señala en su párrafo 1º que: "Las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o

desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico." En el caso de la Administración Tributaria puede argumentarse, además, que el principio de legalidad impone mayores restricciones a la hora de proceder a la revocación de actos tributarios.

No obstante, parece claro que a pesar de la existencia de estos límites, la revisión de actos de gravamen por parte de la propia Administración Tributaria resulta notablemente más flexible y sencilla que la revisión de oficio regulada en los artículos 153 o 154 de la Ley General Tributaria, precisamente por venir referida a actos de gravamen. De entrada, puede observarse que la Ley 30/1992 no regula el procedimiento para la revocación, si bien es cierto que en el ámbito interno de las distintas Administraciones se han arbitrado procedimientos internos, no siendo una excepción la Agencia Tributaria. En este sentido, el procedimiento de revocación interno de actos tributarios se inicia por el Departamento del que depende el órgano que ha dictado el acto que se pretende revocar, exigiéndose el dictamen del Servicio Jurídico de la AEAT, y resolviendo finalmente sobre la revocación el Director del Departamento correspondiente.

Otra idea importante que debe tenerse en cuenta es que el procedimiento de revocación sólo puede iniciarse de oficio, por parte de la propia Administración autora del acto. Esto quiere decir que cuando otros órganos (como este mismo Consejo de Defensa del Contribuyente) o los propios contribuyentes afectados solicitan la revocación de un acto esta solicitud no puede ser considerada jurídicamente como tal, sino como una simple petición en este sentido al órgano competente para iniciar el procedimiento de oficio. Pero insistimos en que esta petición no es equiparable a la solicitud que da lugar al inicio de un procedimiento, con todos los derechos que esto supone, sino que se trata de ejercitar el derecho reconocido en el artículo 29 de la Constitución a todos los ciudadanos.

Esta situación supone en definitiva que este procedimiento sólo será utilizado por la Administración si ella misma llega al convencimiento de que debe iniciar de oficio un procedimiento para revocar un acto administrativo, por haber incurrido en alguna infracción del ordenamiento jurídico. Si la Administración no llega a este convencimiento, por considerar que el acto dictado se ajusta a Derecho, la única posibilidad del contribuyente (o del órgano que sostiene lo contrario si es que tuviera legitimación para ello) es acudir a la vía de los recursos previstos en el

ordenamiento jurídico, lo que solo podrá hacer, como es sabido, si todavía el acto no es firme.

Ahora bien, aunque el acto de gravamen haya adquirido firmeza por no haberse interpuesto el recurso correspondiente en tiempo y forma, es todavía posible su revocación si la Administración considera que se ha dictado con infracción del ordenamiento jurídico, salvo que ya haya sido confirmado por una sentencia firme. De la misma forma, la revocación o cualquier otro procedimiento de revisión de oficio es compatible, como ya entendió este Consejo en su propuesta número 44/1999 con la existencia de un recurso o reclamación en curso; de hecho, la revocación o revisión del acto impugnado en vía de recurso administrativo o judicial supondría la satisfacción extraprocesal de las pretensiones del recurrente y el archivo de aquel.

A juicio de este Consejo para la Defensa del Contribuyente esta postura doctrinal tiene la indudable ventaja de reservar la vía económico-administrativa o la judicial para resolver auténticos conflictos, es decir, supuestos en que existe una discusión sobre hechos o sobre Derecho entre contribuyente y Administración, permitiendo a la Administración depurar sus propios actos de gravamen cuando se han cometido errores jurídicos, con independencia de que el acto haya alcanzado o no firmeza.

Por otra parte, el carácter excepcional que se predica de este procedimiento, así como la cautela que debe presidir su aplicación quedan, siempre en opinión de este Consejo, suficientemente amparados a través de los límites que el propio artículo 105 citado establece y que tienen por finalidad evitar que la revocación se utilice por la Administración de forma arbitraria o indiscriminada. En concreto, en el procedimiento que se sigue por la Agencia Tributaria se exige, como hemos visto, el dictamen de su Servicio Jurídico, lo que es una garantía de la corrección jurídica de la decisión última que se adopte.

Analizando en concreto cuales son estos límites, podemos determinar el ámbito en que se puede utilizar la revocación para depurar actos administrativos dictados con infracción del ordenamiento jurídico.

- a) No pueden revocarse los actos declarativos de derechos, puesto que el precepto habla únicamente de "actos de gravamen o desfavorables" y, como es sabido, la revisión de oficio de actos declarativos de derechos exige una serie de garantías sustantivas y formales, pudiendo revisarse únicamente actos que incurran en infracciones determinantes de nulidad o anulabilidad en los supuestos contemplados en las normas que regulan los procedimientos de revisión de oficio.

- b) De acuerdo con el artículo 158 de la Ley General Tributaria no podrán revocarse actos que hayan sido confirmados por una sentencia firme. Esto quiere decir, "*a sensu contrario*" que son susceptibles de revocación los actos de gravamen o desfavorables que no hayan sido confirmados por sentencia firme, lo que permite revocar tanto actos firmes siempre que no hayan sido confirmados por una sentencia que tenga este carácter como actos no firmes (es decir, que estén siendo objeto de recurso judicial o administrativo). En este sentido se ha pronunciado este Consejo en su propuesta 44/1999.
- c) La revocación no puede constituir dispensa o exención no permitida en las Leyes. Esta novedad, introducida por la Ley 4/1999, puede tener especial incidencia en el ámbito tributario, habida cuenta de lo que establece el artículo 30.2 de la L.G. Presupuestaria según el cual: "Tampoco se concederán exenciones, perdones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública sino en los casos y en la forma que determinen las Leyes".
- d) En cuarto lugar, la revocación no puede ser contraria al principio de igualdad. El principio de igualdad en la aplicación de la Ley, reconocido en el artículo 14 de la CE supone que la Administración Tributaria deberá seguir, en el ejercicio de las facultades de revocación, idénticos criterios y que cualquier modificación deberá ser expresa y suficientemente motivada.
- e) la revocación no puede ser contraria al interés público ni puede ser contraria al ordenamiento jurídico.
- f) La revocación no producirá efectos económicos cuando hayan transcurrido los plazos de prescripción para la devolución de ingresos indebidos (art. 64 y siguientes de la LGT).
- g) Por último, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 30/1992 (no modificado por la Ley 4/1999) según el cual: "*Las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes*".

A la vista de lo anterior, este Consejo para la Defensa del Contribuyente ha venido sosteniendo no sólo la posibilidad sino la oportunidad y la conveniencia de utilizar la vía de la revocación para que la Administración Tributaria pueda privar de efectos a sus propios actos de gravamen cuando ella misma reconoce que han incurrido en infracción del ordenamiento jurídico, con independencia de que hayan o no ganado firmeza, o sin

esperar a que termine la vía administrativa o judicial de revisión. En ese sentido, el Consejo se ha dirigido en numerosas ocasiones a la AEAT (con motivo de las quejas de los contribuyentes) a través de escritos motivados para que se proceda de oficio a dicha revocación. La experiencia de este último ejercicio, unida a la de los años anteriores, permite ser optimistas en el sentido de que se ha abierto una vía más para la revisión de actos tributarios cuando es la propia Administración que los dicta la que llega a la conclusión (bien espontáneamente o bien a instancia de este Consejo o del propio contribuyente afectado) de que se ha incurrido en una vulneración del ordenamiento tributario.

En todo caso, la petición de revocación solicitada ya por el ciudadano directamente o ya por este Consejo con ocasión de una queja del contribuyente, requerirá que la AEAT realice un estudio de la misma y que de una respuesta motivada, como exige, respecto de la petición del ciudadano, el art. 11 de la Ley 4/2001, de 12 de noviembre y respecto de otras instituciones públicas, el principio de cooperación y coordinación administrativa recogido en el art. 4 de la Ley 30/92.



---

**IX. LABORES DESARROLLADAS POR LA  
COMISIÓN DEL CONSEJO PARA LA  
DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

---



## **IX. LABORES DESARROLLADAS POR LA COMISIÓN DEL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ENCARGADA DE MANTENER RELACIONES CON ORGANIZACIONES REPRESENTATIVAS DE LA ASESORÍA FISCAL**

Durante el año 2000, se celebró la décima reunión del Grupo de Trabajo del Consejo para la Defensa del Contribuyente con representantes de las Asociaciones de Asesores Fiscales con las que habitualmente el Consejo viene colaborando. Concretamente, el 23 de Febrero, en la Sala de Juntas de la Dirección General de Tributos, tuvo lugar dicha reunión con los siguientes asistentes:

- Javier Lasarte Álvarez, Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- Enrique Jiménez-Reyna Rodríguez, Director General de Tributos.
- J. Andrés Sánchez Pedroche, Vocal del Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- Eduardo Luque Delgado, Asociación Española de Asesores Fiscales.
- Luis del Amo, Registro de Economistas Asesores Fiscales.
- Bernardo Melero Guaja, Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario.
- Antolín Carrero Gutierrez, Vicesecretario del consejo superior de Colegios titulados Mercantiles.
- Antonio Ruiz Pérez, Consejo Superior de Colegios Titulados Mercantiles.
- Carmen Botella García-Lastra, Subdirectora General de Tributos.

En dicha reunión, el Director General de Tributos recapituló las cuestiones pendientes de anteriores sesiones de trabajo, rogando se diese cuenta del criterio y solución dada a las retenciones practicadas al personal de las Embajadas extranjeras en España y aventurando el criterio a adoptar en materia de trabajadores españoles contratados por Embajadas españolas en el extranjero; temas estos que habían preocupado al Consejo debido al numero creciente de quejas recibidas.

Asimismo, el Director General de Tributos dio cuenta de las gestiones realizadas ante la Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA) y

la Asociación Española de Banca (AEB) sobre la conveniencia de normalizar la información dada a sus clientes.

Por parte del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, se señaló que, respecto de la cuestión de las liquidaciones efectuadas a los partícipes en Planes y Fondos de Pensiones que hubiesen alcanzado la edad de jubilación, se había aprobado una moción por el Consejo, de conformidad con lo tratado en la novena reunión del Grupo de Trabajo.

El representante del Consejo Superior de Colegios Titulados Mercantiles hizo entrega de un documento en el que exponía el problema ocasionado a las empresas que olvidaron optar por la liquidación del pago fraccionado del Impuesto de Sociedades en base a los resultados del período y que habían sido finalmente sancionadas por la comisión de una infracción reputada como grave. Asimismo, expuso los problemas detectados por la carencia de determinados impresos de retenciones y resúmenes anuales. El Director General de Tributos asumió el traslado de estas cuestiones a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por ser materia de su competencia.

D. Eduardo Luque Delgado presentó de forma sucinta los asuntos que sometía a la consideración de los Vocales del Consejo y al resto de los asistentes a la reunión. En primer lugar, criticó el tratamiento dado por la Ley de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social a las rentas irregulares del trabajo, aprobado por razones ajenas a este tipo de rentas pero que, sin embargo, se veían afectadas por la medida.

En segundo término, aludió a la ampliación del plazo de compensación de pérdidas de cooperativas y sociedades transparentes, respecto de las que se debería haber previsto su entrada en vigor con carácter retroactivo.

En tercer lugar, dio cuenta del problema ocasionado por la obligatoria repercusión del IVA en la realización de entregas gratuitas para el Ayuntamiento de Salamanca, lo que había ocasionado el levantamiento de sendas actas inspectoras, pese a lo cual, el referido Ayuntamiento se negaba a soportar la repercusión del Impuesto.

También se refirió el representante de la Asociación de Asesores Fiscales a la aplicación, por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de un criterio muy restrictivo para la determinación de los saldos a compensar en el IVA que, al seguir el método LIFO, perjudica al contribuyente haciendo caducar antes los saldos pendientes, problema agudizado porque, al parecer, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en tales caso de caducidad, procede a la corrección de los saldos favorables.

En quinto lugar se aportó un escrito remitido por D. José Arias Velasco sobre la caducidad del procedimiento inspector y se dio cuenta del problema ocasionado en devoluciones correspondientes a retenciones no practicadas en las que, al no considerarse ingresos indebidos, no se abonan intereses de demora.

Por último, D. Eduardo Luque apuntó las dificultades detectadas en las últimas declaraciones impositivas por la falta de impresos, así como en la cuenta corriente tributaria.

La Dirección General de Tributos, en cuanto a la retroactividad de la compensación de pérdidas, la deducibilidad del IVA y las devoluciones de retenciones, se comprometió a la redacción de los correspondientes informes, aportando, asimismo, reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la caducidad del procedimiento inspector, y a la vista de los cuales el Consejo para la Defensa del contribuyente haría las propuestas correspondientes.

Por su parte, el Registro de Economistas Asesores Fiscales apuntó la necesidad de aclarar toda una serie de dudas detectadas en la campaña de Renta, así como la conveniencia de que se compensen las cuotas del IRPF y del IP correspondientes a cónyuges. Asimismo, señaló el problema detectado cuando, con ocasión del levantamiento de actas de disconformidad, resulta parte a devolver y parte a ingresar, que no se devuelve hasta que se resuelve todo el expediente. Algunas otras cuestiones apuntadas fueron las siguientes:

- Su percepción de que en el procedimiento sancionador se estaba exigiendo al contribuyente la prueba de su inocencia.
- El problema ocasionado en las retenciones practicadas a no residentes en materia de dividendos donde surge el problema de justificar la residencia.

D. Bernardo Melero, en su turno de exposición, apuntó el hecho de que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, esté dictando resoluciones con ocasión de corrección de valores, en las que se estaba declarando la firmeza de la autoliquidación del contribuyente sin posibilidad de corrección. Asimismo, apuntó que el problema se encuentra en la falta de legitimación de las Comunidades Autónomas para recurrir en alzada.

Por su parte, el Director General de Tributos se refirió a las labores realizadas por su Dirección y, en particular, de la reciente aprobación del Real Decreto de reembolso de avales y de la Orden de Módulos, así como de la inminente modificación del Reglamento del IVA que sería sometido a

audiencia pública. También dio cuenta de la marcha de los trabajos del Código de Conducta de la Unión Europea y de la aprobación por la Comisión de la Zona Especial Canaria. Informó, asimismo, acerca de la creación de un Grupo encargado de desbloquear la Directiva del Ahorro, así como de la presentación de un estudio sobre el Impuesto de Sociedades en la Unión Europea. Otros asuntos objeto de su atención fueron el abandono de la idea del régimen definitivo del IVA, la simplificación del Impuesto y, en particular, la idea de gravar los servicios financieros.

La reunión concluyó al hilo del reciente informe de la OCDE sobre España, en el que se consideran acertadas las últimas medidas aprobadas por el Gobierno español en materia tributaria, si bien se seguía considerando excesiva la deducción por vivienda.

Con posterioridad, la Dirección General de Tributos remitió al Consejo para la Defensa del Contribuyente tres informes atinentes a las siguientes cuestiones:

- 1) Abono de intereses en las devoluciones correspondientes a retenciones no practicadas.
- 2) Resto de cuestiones abordadas en la reunión, con especial referencia a la deducibilidad del IVA soportado y a la caducidad del derecho a compensar el saldo a favor del sujeto pasivo; a la tributación por IVA de las transmisiones de terrenos a favor del Ayuntamiento de Salamanca realizada por promotores de viviendas como consecuencia de las normas de gestión urbanística de dicho Ayuntamiento; al problema de la opción por los pagos fraccionados y, finalmente, a las modificaciones introducidas por la Ley 55/1999 de 29 de Diciembre, atinentes al nuevo plazo de diez años de compensación de las bases imponibles negativas para las sociedades transparentes, grupos de sociedades, cooperativas y el supuesto de pérdidas imputadas por establecimientos permanentes en el extranjero de sociedades residentes en España.

---

**X. INFORME DE LA SECRETARÍA  
DE ESTADO DE HACIENDA  
SOBRE LAS PROPUESTAS  
EFECTUADAS Y LAS MEDIDAS  
ADOPTADAS**

---

---



## **X. INFORME DE LA SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA SOBRE LAS PROPUESTAS EFECTUADAS**

### **Propuesta 1/00**

*Sobre legitimación de los Directores Generales o Directores de Departamento en el Recurso Económico-Administrativo de Alzada*

#### **A) Motivación.**

Las quejas planteadas ante el Consejo de Defensa del Contribuyente se centran en la propia existencia de la modalidad de alzada ordinaria (ya que la extraordinaria no afecta a la situación jurídica particular) y, además, en la necesidad de mantener el aval cuando ha sido interpuesto este recurso.

El Consejo considera que si bien la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha reducido el campo de acción del recurso de alzada ordinario (al elevar las cuantías), y a pesar de que se realiza un uso muy reducido del mismo por las autoridades, su mantenimiento no parece muy coherente, teniendo en cuenta que los contribuyentes podrían optar por la instancia única (ante el TEAC), con lo que evitarían el riesgo de que pueda ser interpuesto este recurso.

A juicio del Consejo, otro problema de este recurso es la exigencia del mantenimiento del aval, aún cuando la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional haya sido favorable a las peticiones del contribuyente.

#### **B) Propuesta.**

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda, y de sus Centros Directivos competentes en la materia, en particular, la Dirección General de Tributos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos, se revisen las disposiciones del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas que otorgan la legitimación para interponer recurso de alzada ordinario a los citados Directores Generales o de Departamento y que, en caso de que no se considere conveniente su derogación, se proceda a una regulación de esa alzada, con especial delimitación de los supuestos excepcionales en que pueda formularse, disponiendo además expresamente que el contribuyente no está obligado a seguir garantizando la deuda en la segunda instancia cuando tiene a su favor una resolución favorable de la primera instancia, aunque en este caso se permita a los Directores solicitar la adopción de

medidas cautelares ante el Tribunal Central. Y que, en todo caso, se tenga en cuenta lo expuesto en relación con una posible revisión o modificación de lo económico-administrativo.

### **C) Medidas**

La Secretaría de Estado de Hacienda considera que, dada la trascendencia de la propuesta realizada por el Consejo de Defensa del Contribuyente, ha de ser en la nueva Ley General Tributaria donde se estudien las medidas que sea necesario adoptar en relación al recurso de alzada ordinario.

No obstante, respecto de la necesidad de evitar que el contribuyente deba seguir garantizando la deuda a pesar de haber obtenido una resolución favorable, hay que señalar que esta es una situación ya superada. Así, el artículo 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece en su apartado 2 que *"en los supuestos de estimación parcial del recurso o la reclamación interpuestos, tendrá derecho el contribuyente a la reducción proporcional de la garantía aportada en los términos que se establezcan reglamentariamente"*. El desarrollo reglamentario de este precepto se ha producido mediante el artículo 10 del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

La Instrucción 1/99, de 12 de julio, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en materia de remisión de expedientes, suspensión de actos administrativos impugnados y ejecución de las resoluciones de los órganos económico-administrativos y judiciales, en su apartado II.1.1, dedicado a las normas generales de ejecución de las resoluciones de órganos económico-administrativos, establece que:

*"En el caso de que se hubiera acordado la suspensión del acto impugnado y la resolución recaída fuese parcialmente estimatoria de las pretensiones del reclamante sin retroacción de actuaciones, a los solos efectos de poder proceder a la reducción proporcional de garantías prevista en el art. 12.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el órgano gestor cuantificará la deuda subsistente..."*

Por consiguiente, desde la Instrucción 1/99, de 12 de julio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no ha de seguirse garantizando el acto recurrido en segunda instancia, sino únicamente el importe de la deuda subsistente tras la resolución, parcial o totalmente favorable al ciudadano, dictada por el correspondiente Tribunal Económico-Administrativo.

**Propuesta 2/00**

*Sobre aportación a Planes de Pensiones de cónyuges no perceptores de rendimientos del trabajo o de actividades económicas*

**A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido diversas quejas en relación con la imposibilidad normativa de que los cónyuges que no perciben rentas de trabajo o de actividades económicas puedan realizar aportaciones a Planes de Pensiones aplicando la correspondiente reducción en el IRPF.

El Consejo considera que sería conveniente revisar la normativa reguladora de dicho impuesto al efecto de permitir que los cónyuges que no obtienen rentas del trabajo ni de actividades económicas pudieran realizar aportaciones a Planes de Pensiones y beneficiarse del régimen fiscal favorable establecido para dichas aportaciones.

**B) Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda se promuevan los cambios legislativos oportunos para facultar al cónyuge que, en aquellos casos en que uno de los cónyuges no obtenga rendimientos del trabajo ni de las actividades económicas, puedan dar lugar a reducción las sumas aportadas a un plan de pensiones propio de dicho cónyuge y por estos conceptos, articulando los límites que resultan convenientes a efectos de un tratamiento justo de las unidades familiares con distinta capacidad económica, con especial protección de las que obtienen menor renta.

**C) Medidas**

En relación con el contenido de la presente propuesta, hay que tener en cuenta las modificaciones introducidas por el artículo 8 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, que da nueva redacción al número 4º y añade dos nuevos números 5º y 6º al apartado 1 del artículo 46 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Mediante esta modificación se llevó a cabo una extensión del régimen fiscal de los planes de pensiones a los cónyuges que no trabajan o no ejercen actividades económicas fuera del hogar familiar o que, haciéndolo, la cuantía de este tipo de rentas sea inferior a 1.200.000 pesetas,

permitiendo que las aportaciones efectuadas por éstos a los Planes de Pensiones y a Mutualidades de Previsión Social de que sean titulares puedan ser objeto de reducción en la base imponible del otro cónyuge, con el límite máximo de 300.000 pesetas anuales.

Esta modificación normativa se adecua totalmente al contenido de la Propuesta del Consejo de Defensa del Contribuyente, dando solución al problema planteado.

### **Propuesta 3/00**

*Sobre criterios jurídicos a seguir en la revocación de actos tributarios*

#### **A) Motivación**

Con ocasión de determinadas quejas tramitadas por el Consejo, en las que la solicitud de revocación de ciertos actos tributarios no fue atendida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, el Consejo considera que existen determinados problemas interpretativos acerca de la facultad de revocación de los actos tributarios.

La revocación se refiere siempre a actos de gravamen, cuya revisión por parte de la propia Administración no requiere las especiales garantías que establece el ordenamiento cuando se trata de los procedimientos de revisión de oficio de los actos declarativos de derecho. La Ley 30/1992, en su redacción original y tras la modificación realizada por la Ley 4/1999, a juicio del Consejo, matiza el principio de libre revocación de los actos de gravamen, pues señala en su artículo 105.1:

*"Las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico."*

A pesar de ello, la revocación resulta notablemente más flexible y sencilla que los procedimientos de revisión de oficio regulados en la Ley General Tributaria. La Administración podrá hacer uso del mismo, en todos aquellos casos en los que tenga el convencimiento que los actos han sido dictados incurriendo en alguna infracción del ordenamiento jurídico, sin que sea un obstáculo para ello, a juicio del Consejo, el que el acto haya adquirido firmeza al no haberse recurrido en plazo, salvo que se hubiera dictado sentencia firme, o que exista un recurso o reclamación sobre el mismo acto.

Por último, el Consejo considera que los límites del procedimiento de revocación serían los siguientes:

- Sólo puede afectar a actos de gravamen o desfavorables.
- No pueden revocarse actos confirmados por sentencia firme.
- No puede constituir dispensa o exención no permitidas por las leyes.
- No puede ser contrario al principio de igualdad.
- No puede ser contrario al interés público.
- Según establece el artículo 106 de la Ley 30/1992 *"Las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes."*

## **B) Propuesta**

Que estudiada esta propuesta por parte de esa Secretaría de Estado se impulsen aquellas actuaciones ya iniciadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y acordadas con este Consejo dirigidas a revocar sus actos de gravamen tributarios cuando la propia Agencia tenga el convencimiento de haberse dictado con infracción del ordenamiento jurídico, con independencia del carácter sustantivo o procesal de las normas infringidas y del carácter firme o no del acto, respetando en todo caso los límites que a la revocación impone el artículo 105 de la Ley 30/1992.

## **C) Medidas**

En relación con la presente propuesta, si bien los argumentos expuestos en la misma no son compartidos íntegramente por los centros directivos dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda, se han formulados criterios y límites para la aplicación de la revocación que han sido puestos en conocimiento de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria.

Por consiguiente, será la próxima reforma de la Ley General Tributaria mediante la cual se establezca la aplicación de la figura de la revocación y se regule sus límites y el procedimiento que deba seguirse.

**Propuesta 4/00**

*Sobre regulación de las competencias de los órganos de gestión en el procedimiento de comprobación abreviada*

**A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ya aprobó la propuesta 13/98 sobre conveniencia de reglamentación del procedimiento de comprobación abreviada.

El Consejo recibe numerosas quejas sobre los requerimientos que realizan los órganos del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el curso de procedimiento de comprobación abreviada regulado por el artículo 123 de la Ley General Tributaria.

El Consejo considera que las interpretaciones discrepantes sobre el alcance que pueden tener los requerimientos efectuados por los citados órganos son provocadas por la propia indeterminación del artículo 123 de la Ley General Tributaria, y por que el mismo no ha sido subsanado ni completado mediante el oportuno desarrollo reglamentario.

**B) Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda y de los Centros Directivos competentes en la materia, en particular la Dirección General de Tributos y la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se estudie la posible modificación del artículo 123 de la Ley General Tributaria, o se impulse en su caso el conveniente desarrollo reglamentario, en relación con el asunto que acaba de exponerse, a los efectos de evitar los problemas derivados del precepto actualmente vigente.

**C) Medidas**

La propuesta del Consejo hay que situarla en las iniciativas de reforma tributaria puestas en marcha por el Ministerio de Hacienda. A este respecto, hay que señalar que la Resolución de 15 de junio de 2000 de la Secretaría de Estado de Hacienda, constituyó la "Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria". En el informe elaborado por dicha Comisión se propone la sustitución de la modalidad de comprobación abreviada por una comprobación limitada, cuyo objeto sería verificar la coincidencia de los datos declarados con

aquellos que dispone la Administración y, además, con los que constan en los documentos, registros y justificantes que se obtengan en dicho procedimiento. La comprobación citada presentaría especialidades tanto en los límites temporales o del objeto a comprobar como en el procedimiento a seguir.

Puesto que se está procediendo al estudio y modificación de la Ley General Tributaria, se entiende que la búsqueda la solución más adecuada, desde el punto de vista jurídico y organizativo, a los argumentos expuestos por el Consejo ha de ser en el seno de dicha reforma.

### **Propuesta 5/00**

*Sobre conveniencia de modificar el sistema de determinación de la base sobre la que se calcula el tipo de retención que corresponde aplicar a los rendimientos íntegros del trabajo personal*

#### **A) Motivación**

El Consejo señala que, a la hora de fijar la base para el cálculo del tipo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo, no se tiene en cuenta que el cónyuge del preceptor no perciba rentas o lo haga en cuantía mínima y que, además, los descendientes se han de computar siempre por la mitad, con lo que los casos de declaración conjunta y en los que en la declaración del impuesto se aplique íntegramente los mínimos familiares por los descendientes, la retenciones no se habrán ajustado al importe final del impuesto.

#### **B) Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda se valore la conveniencia de introducir las modificaciones oportunas en el sistema de determinación de la base sobre la que se calcula el tipo de retención que corresponde aplicar a los rendimientos íntegros del trabajo personal, con el fin de que en la comunicación que el contribuyente aporta al retenedor se tomen en consideración las cuantías totales atinentes a los mínimos personales y familiares del cónyuge y los hijos a cargo, cuando aquél así lo determine por tener la certeza de que la entera cuantía del mínimo familiar por descendientes va a ser restada de su declaración y va a realizarse declaración conjunta con el cónyuge no preceptor de rendimientos.

### C) Medidas

El sistema actual de cálculo de retenciones regulado en el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la incidencia que en el mismo tiene el importe de los mínimos personales y familiares han sido analizados por la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2000.

Como consecuencia de esta sentencia, el Real Decreto 1732/2000, de 20 de octubre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, incluye en el cálculo de las retenciones sobre rendimientos del trabajo el mínimo familiar por ascendientes, así como la totalidad del mínimo familiar por descendientes cuando el contribuyente tenga derecho, de forma exclusiva, a la aplicación de la totalidad del mínimo familiar por este concepto.

De esta forma se logra, desde la óptica de un impuesto individual, el mayor ajuste posible entre la cuota líquida que puede derivarse de una autoliquidación ante la Administración tributaria y el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por los contribuyentes.

Con la propuesta presentada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente se pretende dar un paso más, permitiendo anticipar la opción por la tributación conjunta a efectos de calcular el importe de las retenciones. Son varios los argumentos que se pueden manifestar en contra de la citada propuesta:

- El anticipo de la opción por la tributación conjunta al momento en que debe efectuarse el cálculo de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo plantea importantes problemas técnicos (irrevocabilidad de la misma, formulación por todos los miembros de la unidad familiar, etc.). Por otra parte, en la mayor parte de los casos, en los que se desconoce la renta que va a obtener cada uno de los miembros de la unidad familiar, los contribuyentes no están en condiciones de anticipar dieciocho meses la opción definitiva.
- Por otro lado, en el supuesto de que a los miembros de la unidad familiar les fuera más conveniente la opción por la tributación separada, tras haber sido calculadas las retenciones sobre los rendimientos del trabajo con arreglo a una "opción anticipada" por la tributación conjunta, sería necesario establecer un nuevo supuesto en el que se debería proceder a regularizar el tipo de retención, para evitar, por un lado, que el anticipo de la opción perjudique los intereses de estos contribuyentes y, por otro, que el cambio de las circunstancias

económicas de la unidad familiar perjudique los intereses de la Hacienda Pública, lo cual tiene especial trascendencia en el caso de los contribuyentes no obligados a declarar. El incremento de la cuota de retención resultante de esta regularización, que debería ser obligatoria, podría ser muy elevado.

Por tanto, teniendo en cuenta que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto individual, que el actual sistema de cálculo de las retenciones sobre rendimientos del trabajo, con la implicación de los mínimos personales y familiares, ha sido revisado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de mayo de 2000, y que ya se han adoptado las medidas normativas oportunas en cumplimiento de la citada sentencia y, por último, los problemas técnicos que se derivarían de la presente propuesta del Consejo de Defensa del Contribuyente, no se considera adecuado su adopción.

### **Propuesta 6/00**

*Sobre imputación temporal de las ayudas y subvenciones públicas en el IRPF*

#### **A) Motivación**

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha analizado diversos expedientes relacionados con la imputación temporal, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, de las subvenciones públicas para la adquisición o rehabilitación de viviendas que, a juicio del Consejo, la Administración considera que debe efectuarse, no en el período impositivo en que tenga lugar su cobro o percepción, sino en aquel en el que se produzca su reconocimiento o concesión.

La Ley 40/1998, a juicio del Consejo, ha venido a modificar la regulación sobre este asunto, así las ganancias patrimoniales ya no habrían de imputarse al período impositivo en el que se devenguen, sino a aquél en que se produzca la alteración patrimonial, sin que se establezca en ningún precepto normativo que dicha alteración se pone de manifiesto cuando se devengue la ganancia patrimonial. Para determinar en que momento se produce la efectiva alteración patrimonial se debería tener en cuenta la naturaleza o negocios jurídicos que, en cada caso, den lugar a la ganancia patrimonial.

El Consejo considera que, tratándose de este tipo de ayudas o subvenciones públicas, la alteración patrimonial debe entenderse producida en el período impositivo en que se ponga de manifiesto y resulte

efectivamente realizada, esto es, en el ejercicio en el que se obtenga o cobre la ayuda y no en el de su mero reconocimiento o concesión.

### **B) Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda y de su Centro Directivo competente se dicten las instrucciones necesarias para interpretar que las ayudas y subvenciones públicas percibidas por los contribuyentes han de imputarse al período impositivo en que tenga lugar su cobro o percepción, y no a aquél en el que se anuncie su reconocimiento o concesión.

### **C) Medidas**

La Dirección General de Tributos, que es el centro directivo de la Secretaría de Estado de Hacienda competente para la elaboración e interpretación de las normas tributarias entiende que, como regla general, no puede aceptarse el cobro como criterio de imputación temporal en lugar del de exigibilidad, ya que, en gran medida, ello dejaría en manos de los contribuyentes la elección del período impositivo de imputación de una renta.

La doctrina que viene manteniendo la Dirección General de Tributos implica la imputación temporal de las subvenciones al período impositivo en que el concedente comunica la concesión al solicitante, con independencia del momento de pago, salvo que, de acuerdo con los requisitos de la concesión, la exigibilidad del pago de la misma se produzca en otro período impositivo (en cuyo caso se imputará a éste). Dicho criterio provoca que, en la práctica, el período impositivo al que se ha de imputar la subvención sea el del cobro en todos los supuestos de funcionamiento normal de la Administración concedente (en los que, siendo exigible la ayuda o subvención, el cobro se produce a continuación). De producirse un retraso injustificado desde el momento en que es exigible su cobro, el solicitante tendría derecho a ser indemnizado de los perjuicios causados por ese retraso.

En definitiva, debe mantenerse la norma de imputación temporal de las ayudas y subvenciones al período impositivo en que se comunica al solicitante su concesión, siempre que éstas sean exigibles en el mismo, debiendo tenerse en cuenta que esta exigibilidad debe estar referida no sólo a los requisitos de la concesión, sino también a las normas que regulan el procedimiento de pago de las obligaciones públicas.

No obstante, hay que destacar la existencia de reglas especiales de imputación temporal, habiéndose introducido en la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social una nueva letra i) en el apartado 2 del artículo 14 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Conforme a dicha letra, las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada, podrán imputarse por cuartas partes en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

En este sentido, el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria remitió el 26 de julio de 2000 a los Delegados Especiales y Jefes de dependencia de Gestión Tributaria la *"Instrucción sobre criterios de imputación temporal de las subvenciones concedidas por Ayuntamientos o Comunidades Autónomas para la adquisición de vivienda"* con el objeto de establecer un criterio uniforme de actuación.

### **Propuesta 7/00**

*Sobre introducción en los modelos de declaración censal de una casilla específica para que consten las fechas de modificación de datos*

#### **A) Motivación**

Se han recibido en el Consejo quejas referentes a la no existencia de una casilla en el modelo censal en donde se haga constar expresamente la fecha de modificación de los datos censales declarados, lo que ha originado diversos problemas en la gestión del censo, con las consiguientes molestias a los contribuyentes, ya que, según el Consejo, debido a la ausencia de una casilla específica, la Administración suele tomar como fecha de modificación la de la presentación del modelo, la cual no coincide en modo alguno con la de la modificación efectiva.

#### **B) Propuesta**

Que mediante la aprobación de la correspondiente disposición se proceda a modificar los modelos de declaración censal que han de presentar los diferentes obligados tributarios, de modo que se introduzca expresamente en los mismos la fecha de modificación de los datos y obligaciones declaradas.

### **C) Medidas**

La Agencia Tributaria, con la finalidad de no practicar requerimientos improcedentes realiza diversas depuraciones. Así, en las campañas que lleva a cabo el Departamento de Gestión para controlar el cumplimiento de las obligaciones periódicas, se pone especial cuidado para que la extracción de los presuntos incumplidores de las obligaciones periódicas se haga una vez vencido el plazo de presentación de las autoliquidaciones de los períodos correspondientes y transcurrido el tiempo necesario para incorporar dichas autoliquidaciones a las Bases de Datos. Además, una vez extraído el colectivo, y antes de enviar los requerimientos, se elimina del mismo a los contribuyentes indebidamente incluidos en él por diversas causas.

El problema radica en un desfase temporal entre la presentación por el contribuyente de la Declaración Censal y la incorporación de la misma a las Bases de Datos de la A.E.A.T. De acuerdo con lo propuesto por el Consejo se va a remitir a las Delegaciones las instrucciones oportunas para que se agilicen, en la medida de lo posible, la tramitación y el tratamiento informático de los modelos de declaración censal 036 y 037.

De otra parte, la Agencia Tributaria toma en cuenta la Propuesta a fin de estudiar la posibilidad de adaptar las aplicaciones informáticas para que los datos que se recogen en la declaración censal tengan efectos inmediatos en todas las aplicaciones.

Hay que hacer notar sin embargo, que la expresión fecha de modificación de los datos es bastante ambigua ya que en los modelos de declaración censal existen más de 140 datos (sin contar los datos de las hojas de relación de partícipes, en su caso) y, por tanto, las dificultades que implica la adaptación de los modelos 036 y 037 en el sentido de la propuesta, hace que sea conveniente que su modificación se aplase al momento en que se apruebe el reglamento que desarrolle la nueva Ley General Tributaria, ya que entonces será necesario, probablemente, un cambio en profundidad en el modelo para adaptarlo a la nueva normativa.

### ***Propuesta 8/00***

*Sobre lugar de presentación y realización de ingresos tributarios*

#### **A) Motivación**

El Consejo ha recibido diversas quejas por parte de los contribuyentes en relación con la normativa existente respecto del lugar de realización de los ingresos tributarios, al no aceptarse por parte de la Administración

Tributaria los ingresos realizados en Entidades Colaboradoras de provincias distintas a la del domicilio fiscal.

Se plantea la posibilidad de modificación de la norma para facilitar a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, principalmente en el caso de desplazamientos fuera del domicilio habitual.

## **B) Propuesta**

Que mediante la modificación del Reglamento General de Recaudación se revisen las normas relativas al lugar de realización de los ingresos tributarios, permitiendo que los contribuyentes puedan efectuar tales ingresos en cualquier Entidad Colaboradora del territorio nacional, sin limitarse únicamente a la provincia correspondiente a su domicilio fiscal.

Se trataría de suprimir el actual apartado g) del artículo 76 del citado Reglamento que obliga a los contribuyentes a realizar los ingresos en las entidades de depósito que prestan el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria si quieren que los mismos surtan efectos en otras Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Al mismo tiempo convendría arbitrar las medidas necesarias para que las Oficinas Centralizadoras de las Entidades Colaboradoras mencionadas en la Orden Ministerial de 15 de junio de 1995 llevasen a cabo de manera efectiva las nuevas funciones que le corresponderían con esta modificación reglamentaria en cuanto a las remesas a la Delegación del domicilio fiscal del contribuyente de los correspondientes ingresos y declaraciones asociadas a los mismos.

## **C) Medidas**

Respecto del contenido de la presente propuesta, hay que señalar que el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se modifica determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y del Real Decreto por el que se desarrolla determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación, dio nueva redacción al artículo 181 del Reglamento General de Recaudación, a raíz de la cual, en la práctica, se puede entender que se ha producido una derogación tácita de la letra g) del artículo 76 de dicho Reglamento. En la actualidad se pueden realizar ingresos en cualquier Entidad Colaboradora del territorio nacional, precisamente como

consecuencia de la centralización de ingresos en el Tesoro de las cantidades recaudadas, surtiendo efectos el ingreso de manera inmediata.

Por ello, no se entiende necesario aprobar una modificación del Reglamento citado, pues aplicando la normativa ya en vigor se logran los objetivos propuestos por el Consejo. No obstante, con ocasión de la reforma de la Ley General Tributaria y del Reglamento General de Recaudación, se estudiará la adopción de la propuesta planteada por el Consejo de Defensa del Contribuyente.

### **Propuesta 9/00**

*Sobre obligación de las Entidades Colaboradoras de sellar las declaraciones tributarias negativas o declaraciones informativas*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente, ha recibido quejas en relación con las declaraciones tributarias negativas y con las declaraciones informativas debidas a la falta de constancia de la presentación de estos tipos de declaraciones cuando han sido entregadas por medio de las Entidades Colaboradoras.

La Instrucción 11/1998, de 8 de mayo, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria no establece, entiende el Consejo, la obligatoriedad del sellado o entrega del recibo por la Entidad Colaboradora, salvo que lo solicite el interesado. Si éste no ejercita dicha facultad, no quedaría constancia de la presentación de las declaraciones y, si se extravían o se reciben en la Administración con dilación, podría llegar a provocar que el contribuyente fuera requerido e incluso llegara a ser sancionado.

#### **B) Propuesta**

Que mediante la aprobación de la correspondiente Instrucción de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se modifique la redacción de la Instrucción nº 11/1998, de 8 de mayo de 1998, en su norma tercera, apartado 1, punto 5, recogiendo expresamente la obligatoriedad para las Entidades Colaboradoras de, en los casos de presentación de declaraciones tributarias negativas o informativas, devolver al interesado su ejemplar sellado o entregarle un recibo acreditativo de la presentación de la declaración, sin que deba ser necesaria la petición expresa por parte del interesado.

### **C) Medidas**

El Consejo en la motivación de la presente propuesta menciona la Instrucción 11/1998, de 8 de mayo de 1998, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que dispone en su norma tercera que *"cuando de conformidad con las normas reguladoras de la gestión de los tributos se hayan de presentar declaraciones tributarias negativas o declaraciones informativas en entidad colaboradora, ésta, a petición del interesado, podrá optar por hacer constar en la primera hoja de los ejemplares para la Administración y para el interesado de la correspondiente declaración la fecha de presentación y el sello de la citada entidad, o por entregar al presentador de la misma un recibo acreditativo del hecho de la presentación y de su fecha..."*

Sin embargo, al no establecerse la obligatoriedad del sellado o del recibo, si los interesados no efectúan la petición a que se refiere la Instrucción citada no queda constancia de la presentación de las declaraciones. Por eso, el Consejo propone que se modifique la redacción citada Instrucción 11/1998.

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria estima que no existe ningún obstáculo para que se modifique la Instrucción 11/98 en el sentido de establecer la obligación de las Entidades Colaboradoras de sellar las declaraciones tributarias negativas o declaraciones informativas. En las reuniones que periódicamente se celebran con las asociaciones representativas de las entidades financieras, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria planteará la necesidad de esta modificación, con el fin de consensuar un procedimiento que sea satisfactorio para el contribuyente y para las entidades colaboradoras, en cuyo caso se estudiaría promover la modificación de la Instrucción 11/1998, de 8 de mayo.

### **Propuesta 10/00**

*Sobre requisitos de la fianza personal y solidaria prevista en el art. 75, 6 C) del reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas*

### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido algunas quejas respecto de las restricciones de la normativa actual para que un contribuyente pueda ser fiador de una deuda tributaria, en particular respecto de la exigencia de ser de la misma localidad que el deudor. El Consejo considera conveniente revisar la permanencia del requisito de que

se trate de "*contribuyentes de la misma localidad*", ya que su modificación o supresión hará que el precepto gane en eficacia.

Asimismo, el Consejo considera que no guardan la adecuada simetría la cuantía máxima que permite la suspensión previa constitución de fianza personal (250.000 ptas.) y la cuantía máxima que admite el aplazamiento o fraccionamiento sin necesidad de garantía alguna (500.000 ptas.), por ello considera adecuado elevar la primera cuantía hasta el importe de la segunda.

Por último, el Consejo también considera que no resulta adecuado el requisito de que sólo se pueda suspender el acto administrativo si la fianza es prestada por dos contribuyentes, pudiendo ser suficiente que uno sólo otorgue esa fianza, con los que se simplificaría el procedimiento administrativo.

## **B) Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda y de sus Centros Directivos competentes en la materia se impulse la modificación del artículo 75, 6, c) del Reglamento citado con el fin de que la expresión "*dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia*" sea sustituida, de manera que la deuda pueda ser afianzada por "*un contribuyente de reconocida solvencia*". Y que además de ello se modifique el precepto primero de la Orden de 26 de junio de 1996, en el sentido de elevar la cuantía máxima de las deudas que pueden ser afianzadas, hasta la cifra que se considere conveniente.

## **C) Medidas**

La Secretaría de Estado de Hacienda entiende adecuada la Propuesta del Consejo, pues las modificaciones planteadas son razonables desde el punto de vista de la realidad social y económica y de la modernización de la gestión tributaria a las que debe adaptarse la normativa. No obstante, será en el curso de la reforma de la Ley General Tributaria y del Reglamento General de Recaudación donde se estudie como deba plasmarse el sentido de la presente propuesta.

**Propuesta 11/00**

*Sobre posibilidad de ingreso de la declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido (Modelo 309) en las entidades colaboradoras de recaudación*

**A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido quejas de contribuyentes en relación a la imposibilidad de efectuar el pago del modelo 309 (liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido) en las entidades colaboradoras de recaudación, por lo que deben acudir necesariamente a las entidades de depósito que prestan el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

El Consejo considera conveniente modificar la Orden Ministerial reguladora del modelo 309 con la finalidad de ampliar los lugares en donde los contribuyentes pueden realizar los ingresos.

**B) Propuesta**

Que mediante la modificación de la Orden Ministerial de 30 de diciembre de 1992 que aprobó el modelo 309 (declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido), se haga posible la presentación de dicho modelo y el ingreso de la cuota líquida resultante en las entidades colaboradoras de recaudación.

**C) Medidas**

El artículo 71.7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece unos supuestos específicos y diferenciados en los que debe presentarse una declaración-liquidación del impuesto de carácter especial y no periódica. La especificidad de estos supuestos respecto al desenvolvimiento habitual del impuesto justifica peculiaridades respecto a la gestión ordinaria del mismo.

El obligado a efectuar la presentación de estas declaraciones-liquidaciones no periódicas, o no es sujeto pasivo del impuesto, o es un sujeto pasivo atípico al no recaer sobre él las mismas obligaciones formales (presentación de declaraciones, emisión de facturas, llevanza de registros...) que sobre la generalidad de los sujetos pasivos del impuesto.

Por esta razón, dado que es necesario asegurar la gestión de estas declaraciones y el control de los ingresos derivados de las mismas, que no se ven reflejados en una declaración-resumen anual (modelo 390), parece lógico que la misma no esté incluida en el procedimiento de gestión tributaria aplicable en general a las declaraciones presentadas de forma periódica por los sujetos pasivos del impuesto.

En consecuencia, no se considera procedente modificar la Orden Ministerial de 30 de diciembre de 1992 que aprobó el modelo 309 en los términos de la Propuesta del Consejo. En todo caso, quienes estén obligados a presentar dicho modelo no tienen que aportar la declaración resumen anual del IVA, con lo que están sujetos a menores obligaciones ante la Administración.

### **Propuesta 12/00**

*Sobre posibilidad de que las sociedades de profesionales puedan acogerse a la reserva para inversiones en Canarias*

#### **A) Motivación**

La Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias estableció en su artículo 27 la "Reserva para Inversiones en Canarias". El Consejo de Defensa del Contribuyente sostiene que existe cierta preocupación ante la posible interpretación restrictiva de dicho artículo por parte de los órganos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en especial, en el sentido de que las sociedades de profesionales no puedan hacer uso de dicha reserva.

El Consejo expone diversos argumentos a favor de la aplicabilidad de la reserva por inversiones en Canarias en las sociedades de profesionales, mencionando también la existencia de una consulta de la Dirección General de Tributos en ese sentido.

#### **B) Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda se impulse el desarrollo reglamentario oportuno del artículo 27 de la Ley 19/1994 comentada, con el fin de que se establezca claramente en la normativa vigente que las llamadas sociedades de profesionales pueden acogerse a la reserva para inversiones en Canarias, como cualquier otra entidad, y siempre que cumplan los requisitos exigidos por el ordenamiento; y ello desde la entrada en vigor de la citada Ley 19/1994. Y que, mientras tanto se lleva a cabo ese desarrollo reglamentario, se comunique esta conclusión a

la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a efectos de que los órganos de Inspección procedan en consecuencia con la misma.

### **C) Medidas**

Como se deduce de la motivación de la propuesta 12/2000 del Consejo para la Defensa del Contribuyente, la existencia de la reserva para inversiones en Canarias, desde su entrada en vigor con ocasión de la aprobación de la Ley 19/1994, ha suscitado numerosos problemas interpretativos.

Con el propósito de resolver buena parte de ellos, el Secretario de Estado de Hacienda constituyó mediante Resolución de 30 de junio de 2000 una Comisión para el análisis de los problemas derivados de la aplicación del indicado incentivo fiscal, encomendándose a la misma *"la tarea de estudiar y proponer soluciones a los problemas detectados en la aplicación práctica de la reserva para inversiones en Canarias"*, cuyos trabajos se plasmaron en el Informe elaborado por aquélla en diciembre de dicho año.

Entre los aspectos concernientes a la regulación de la reserva para inversiones en Canarias abordados por la citada Comisión, y, consecuentemente, recogido en el mencionado Informe, figura la cuestión aquí planteada relativa a la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias por las sociedades de profesionales.

Debe indicarse que tanto de la doctrina de la Dirección General de Tributos como del contenido del referido Informe (ver páginas 17, 18, 21 y 22), puede concluirse que la cuestión suscitada está resuelta en el sentido de considerar que la reserva para inversiones en Canarias es aplicable para quienes desarrollen actividades profesionales, ya se trate de personas físicas o jurídicas, siempre que cumplan los requisitos exigidos por la normativa vigente.

Por lo tanto, se considera que no plantea problema alguno la cuestión de fondo que subyace en la propuesta formulada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente: el acogimiento a la reserva para inversiones en Canarias por las sociedades de profesionales. Debido a ello, no se considera necesaria la aprobación de una norma reglamentaria con el exclusivo fin planteado en la propuesta.

### **Propuesta 13/00**

*Sobre motivación de cambios de criterio de la Administración Tributaria*

#### **A) Motivación**

Se han recibido por el Consejo de Defensa del Contribuyente quejas respecto a la actuación de la Administración Tributaria con ocasión de liquidaciones provisionales practicadas en ejercicios sucesivos a un mismo contribuyente en las que se mantienen criterios jurídicos distintos sobre la tributación de determinados rendimientos. El Consejo considera que los cambios de criterios jurídico son legítimos y posibles, pero siempre que se den una serie de requisitos objetivos que lo justifiquen, lo cual debe motivarse adecuadamente.

La propuesta del Consejo se limita a la determinación de las consecuencias que debe tener para el contribuyente el seguimiento del criterio administrativo y la forma en la que la Administración Tributaria puede apartarse de un criterio manifestado con anterioridad.

El artículo 5.2 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establece que:

*"En los términos establecidos por las leyes, quedarán exentos de responsabilidad por infracción tributaria los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas a las que se refiere el párrafo anterior."*

A juicio del Consejo, la exención de responsabilidad parece una consecuencia insuficiente cuando el contribuyente se ha ajustado al criterio de la Administración, puesto que en estos casos faltará el elemento subjetivo necesario para poder exigir una infracción tributaria.

No existe ninguna garantía para el contribuyente que el criterio jurídico manifestado por la Administración, ya sea formalmente o a través del precedente administrativo, vaya a ser respetado en las sucesivas actuaciones, o por lo menos de que no vaya a ser modificado sin causa aparente. Ello supondría ir en contra del principio de confianza legítima de los ciudadanos en la no alteración arbitraria de la conducta de la Administración que viene reconocido por la Ley 4/1999 de modificación de la Ley 30/1992.

El Consejo considera que cuando la Administración se aparte del criterio mantenido en actuaciones anteriores está obligada a motivar

suficientemente sus actos, explicando las causas por las que se separa del criterio precedente.

## **B) Propuesta**

El Consejo ha estudiado esta cuestión y estima oportuno someter a la consideración de VE la necesidad de adoptar las medidas oportunas para hacer efectivo el principio de confianza legítima de los ciudadanos en la actuación no arbitraria de la Administración Tributaria, exigiendo que los cambios de criterio de dicha Administración se motiven suficientemente, de conformidad con lo establecido en el artículo 54 de la Ley 30/92, y que respondan a una justificación objetiva y razonable.

## **C) Medidas**

La Secretaría de Estado de Hacienda considera que si bien se pueden producir determinados hechos puntuales como los que han podido motivar las quejas ante el Consejo del Defensa del Contribuyente que han dado lugar a la presente propuesta, ello no parece motivo suficiente para suponer la quiebra de la confianza de los ciudadanos en la actuación no arbitraria de la Administración Tributaria.

En todo caso, las actuaciones de la Administración pueden ser recurridas y controladas por los Tribunales, lo que puede hacerse cuando no se motiven los actos que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes, tal como dispone la letra c) del artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, modificada por la Ley 4/1999, siendo anulable el acto conforme al artículo 63 de la citada ley.

En relación a los cambios de criterio en la actuación administrativa, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 49/1982, de 19 de julio, ha declarado que *"La norma de igualdad en la aplicación de la Ley no puede significar nunca que le quede vedado a los órganos de la Administración del Estado, la búsqueda de una interpretación de las normas más ajustada al ordenamiento general."*

Los cambios de criterio en la Administración Tributaria deberían limitarse a interpretaciones más ajustadas a Derecho, realizadas por los órganos que tienen competencia para interpretar la normativa tributaria o la aplicación de los criterios establecidos por los Tribunales, siendo éstas las razones objetivas y justificadas que ocasionan el cambio de criterio.

Como el propio Consejo pone de manifiesto, en el ámbito tributario se recoge la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria para los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la

Administración Tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas (artículo 5.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero).

Sin embargo, no parece admisible que en base a precedentes administrativos se impida la realización de actuaciones de comprobación. No obstante, con ocasión de la próxima reforma de la Ley General Tributaria se puede estudiar la inclusión de un supuesto de reducción o incluso exoneración de responsabilidad para los sujetos que se hubieran ajustado en su proceder a precedentes administrativos.

### **Propuesta 14/00**

#### *Sobre plazo de inicio del procedimiento sancionador*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente, ante las diversas quejas recibidas, manifiesta su preocupación por el, a su juicio, excesivo período de tiempo que transcurre entre el momento en que se gira una liquidación provisional al sujeto pasivo y el momento en que se inicia el correspondiente procedimiento sancionador.

El Consejo entiende que, a pesar del plazo de prescripción de cuatro años establecido en la Ley General Tributaria, podría considerarse que el plazo de un mes que establece los apartados 2 y 4 del artículo 60 del Reglamento General de Inspección para la apertura de los expedientes sancionadores estaría contemplado por la normativa como un plazo de caducidad, transcurrido el cual no puede iniciarse el procedimiento sancionador.

También propone que dicho plazo, en lugar de un verdadero supuesto de caducidad, podría ser considerado como un plazo cuyo transcurso determinaría la firmeza del acto e implicaría la inexistencia de la posible infracción tributaria. Desde esta perspectiva, el transcurso de este plazo de un mes implicaría una decisión presunta de no sancionar, que habría que considerar firme y, por tanto, únicamente revisable a través de los procedimientos previstos en los artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria.

Asimismo, el Consejo señala que las anteriores conclusiones deben extenderse al procedimiento de gestión y que, en todo caso, debe garantizarse el derecho del contribuyente a que el hipotético procedimiento sancionador se inicie en un plazo concreto, no sólo en los supuestos derivados de liquidaciones practicadas por los órganos de Inspección, sino

también cuando sea debido a liquidaciones provisionales dictadas por los órganos gestores, a salvo, claro está, de comprobaciones inspectoras que pudieran realizarse con posterioridad.

### **B) Propuesta**

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se estudie la solución más adecuada al problema que late en las quejas de los contribuyentes y, de conformidad con los razonamientos que se expresan en la motivación de la propuesta o con cualquier otro que pudiera entenderse oportuno y acorde con las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica, se delimite y circunscriba el plazo para iniciar el posible procedimiento sancionador derivado de liquidaciones provisionales de oficio dictados por los órganos de gestión, sin perjuicio de que con posterioridad, y en el seno de un procedimiento inspector, la Administración Tributaria tenga la posibilidad de determinar la concurrencia de actos culpables o negligentes en los aspectos no revisados en la comprobación inicial a fin de iniciar el correspondiente procedimiento sancionador.

### **C) Medidas**

En relación con el contenido de la presente propuesta, cabe señalar que se comparte plenamente el criterio manifestado por el Consejo de la necesidad de que el plazo para la iniciación del expediente sancionador ha de aproximarse al momento en que se practica la liquidación provisional que motiva la sanción. Asimismo, también se estima necesario que esta cuestión debe ser objeto de una cobertura normativa específica que regule el mismo y las consecuencias de su incumplimiento. Por ello, estas consideraciones han sido elevadas a la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria.

En consecuencia, se entiende que será en la nueva Ley General Tributaria, que en su día se apruebe, donde se deberá regular dicho plazo y las consecuencias de su incumplimiento.

### **Propuesta 15/00**

*Sobre procedimiento a seguir cuando se solicita la extensión de efectos de una sentencia favorable al contribuyente*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido algunas quejas relativas a la falta de regulación de un procedimiento a través del cual se solicite a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la extensión de los efectos de una sentencia favorable a los contribuyentes, al amparo de lo establecido en el artículo 110 de la ley 29/1998, de 13 de junio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

El Consejo comparte los criterios procedimentales y sustantivos que el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria considera que se han de cumplir para poder pedir la extensión de los efectos de una sentencia: que la solicitud se realice en el plazo de un año desde la notificación de la sentencia, que sea competente el mismo Tribunal o Juez sentenciador, que se invoque una sentencia que sea posterior a la entrada en vigor de la Ley 29/1998, y que no sea contraria a la doctrina del Tribunal Supremo ni sea contraria a cosa juzgada. Asimismo el contribuyente deberá encontrarse en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.

El Consejo considera que sería deseable desarrollar en una norma interna todos los problemas que se le pueden plantear al contribuyente cuando solicite la extensión de los efectos de una sentencia en los términos señalados.

#### **B) Propuesta**

Por todo lo anterior, el Consejo estima oportuno someter a la consideración de VE la conveniencia de que, por parte de la Dirección General de la Agencia, se dicte una norma interna que desarrolle la previsión contenida en el apartado III.4 de la Instrucción 1/1999, regulando la forma, procedimiento y plazos en que los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria tramitarán las solicitudes de extensión de efectos presentadas por los contribuyentes al amparo del artículo 110 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y dotándola de la publicidad necesaria para que pueda ser conocida por los contribuyentes.

### C) Medidas

El artículo 110 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa permite, en el ámbito tributario, la extensión de los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas, siempre que concurren los requisitos formales y materiales que el mismo señala.

Los órganos directivos dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda entienden que no existe un vacío normativo a cubrir que impida la aplicación del citado artículo. Cosa distinta es que se quiera regular de forma más detallada el contenido de las citadas disposiciones, para lo cual habría que valorar la oportunidad de dicha regulación, puesto que en ocasiones un exceso normativo puede resultar contraproducente a la hora de resolver las situaciones planteadas.

Por lo que se refiere a la forma en que los ciudadanos han de efectuar sus solicitudes ante los órganos de la Agencia Tributaria que hubieran dictado el acto administrativo afectado por la sentencia cuyos efectos se invocan (por ejemplo, requisitos de la solicitud, documentación que haya de acompañar a la misma, etc.), es posible deducirla de otras normas del ordenamiento jurídico administrativo. Así ocurre con la identificación del órgano al que han de dirigirse los escritos si se tienen en cuenta los artículos 35 a), 70 e) y 71 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo.

Asimismo, la Agencia Tributaria ha dictado normas internas con el objeto de lograr un tratamiento uniforme y homogéneo por los servicios territoriales de la Agencia a las solicitudes que se presentasen. En efecto, con fecha 17 de febrero de 2000, el Departamento de Gestión Tributaria remitió a los Delegados Especiales y Jefes de Dependencia Regionales de Gestión de la Agencia *"Informe en relación con la extensión de los efectos de las sentencias firmes, prevista en el artículo 110 de la L.J.C.A., sobre exención en el I.R.P.F. de las pensiones por incapacidad permanente de funcionarios"*.

Los criterios homogéneos establecidos por el Departamento de Gestión Tributaria estaban justificadas porque la extensión de efectos prevista en el artículo 110 de la L.J.C.A. había sido invocada con carácter masivo por funcionarios jubilados que se hallaban en situación de incapacidad permanente, que no alcanzaba la calificación de absoluta, a raíz de las sentencias dictadas por la Audiencia Nacional, de fecha 15 de septiembre de 1997 y 30 de noviembre de 1998, que calificaban las pensiones

percibidas por este concepto como exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, dada la importancia y trascendencia de las cuestiones suscitadas por el Consejo, se está estudiando la inclusión en el Proyecto de Ley General Tributaria de normas que den solución a los problemas planteados en ella.

### **Propuesta 16/00**

#### *Sobre procedimiento de rectificación de retenciones*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente analiza la situación que se produce cuando son rectificadas por la Administración tributaria las retenciones que previamente han sido indebidamente realizadas por el pagador de los rendimientos, en aquellos supuestos en los que sea de aplicación la normativa actual (Ley 40/1998 y Ley 43/1995) y siempre que se trate de contribuyentes obligados a presentar declaración por el IRPF.

El Consejo distingue entre dos posibles situaciones, una en la que la persona física que soportó las retenciones indebidamente practicadas haya hecho uso de la previsión establecida en el artículo 82.5 del la Ley del IRPF (el contribuyente tendrá derecho a deducir la cantidad que debió ser retenida) y otra en la que, por cualquier causa, no se ejercitó tal previsión (y por tanto únicamente se dedujo la cantidad realmente retenida).

En el primero de los casos, cuando se produzca por parte de la Administración la rectificación de las retenciones satisfechas por la entidad retenedora, si bien los derechos de la Hacienda Pública quedarían salvaguardados, se produce un enriquecimiento de la persona física (que pudo deducirse unas retenciones que no le fueron practicadas) en detrimento de la entidad pagadora de los rendimientos, la cual únicamente podría intentar resarcirse frente a los trabajadores de las cuotas de retención que le han sido regularizadas al margen de la normativa tributaria.

En el segundo de los casos, como las personas físicas se han deducido únicamente las retenciones que efectivamente habían soportado, al regularizar las retenciones practicadas por la entidad retenedora, la Administración Tributaria experimenta, a juicio del Consejo, un enriquecimiento, puesto que habrá obtenido de la entidad retenedora el importe íntegro de la retención, mientras que la persona física se ha deducido sólo parte de dicha cuantía. Esta situación sólo podrá resolverse si la persona física solicita la devolución de ingresos indebidos mediante la

rectificación de su declaración del IRPF. Adicionalmente la entidad pagadora podría, de nuevo al margen de la normativa tributaria, resarcirse de los trabajadores de las cuotas de retención que le han sido regularizadas.

Debido a lo expuesto, el Consejo considera que sería recomendable proceder a una revisión de los procedimientos relacionados con las retenciones no practicadas actualmente en vigor.

Adicionalmente el Consejo realiza unas consideraciones sobre cuales podrían ser las soluciones a las situaciones provocadas por la regulación actual:

- Limitar el importe deducible a las cantidades efectivamente retenidas. Si bien se resolverían las situaciones descritas, la Administración sufriría junto con un perjuicio de tipo financiero otro, de mayor gravedad, de falta de información sobre las retribuciones satisfechas y de posible aumento de la evasión fiscal.
- Modificación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos en caso de retenciones no practicadas, debiendo reconocerse simultáneamente a las personas físicas el derecho a la devolución de las retenciones no deducidas. Esta posibilidad, a juicio del Consejo, es de ejecución muy compleja al obligar a la apertura de múltiples y simultáneos expedientes de devolución de ingresos indebidos.
- Por último, el Consejo enumera otra serie de medidas de alcance parcial que también podrían ayudar a paliar la situación: que el derecho a la devolución del ingreso indebido no se subordine a la finalización del procedimiento iniciado en sede del retenedor; que se considere que las actuaciones realizadas frente al retenedor interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la persona física a solicitar la devolución de ingresos indebidos; y, que se estudie el establecimiento en el marco de la normativa tributaria de mecanismos que permitan al retenedor resarcirse frente al retenido de las retenciones practicadas incorrectamente.

## **B) Propuesta**

Que por parte de esta Secretaría de Estado de Hacienda y de los Centros Directivos competentes en la materia, se estudie los problemas que plantea la normativa en vigor en materia de retenciones no practicadas, o practicadas en defecto por el retenedor, una vez que se ha efectuado la correspondiente autoliquidación por el sujeto pasivo, tanto en aquellos supuestos en que éste no se ha deducido la retención no practicada, sin hacer uso de lo establecido en el artículo 82.5 de la LIRPF, como en

aquellos supuestos en que el sujeto pasivo sí ha utilizado el derecho que le reconoce el citado precepto, así como todas las cuestiones conexas con la anterior y que han sido expuestas en el texto de esta propuesta.

### **C) Medidas**

En primer lugar, de la lectura de la Propuesta planteada por el Consejo, se deduce que excluye de su ámbito a los contribuyentes no obligados a declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se considera que no deben dejarse al margen los posibles problemas que pudieran surgir en relación con los contribuyentes no obligados a declarar. En caso contrario, podría llegarse a soluciones parciales, válidas en determinados supuestos, pero que en otros podrían producir disfunciones tanto en la gestión recaudatoria como tributaria. Por ello, es imprescindible para el sostenimiento del sistema tributario que se les aplique correctamente el régimen de retenciones. Si no se les retiene o se les retiene una cantidad inferior a la debida, se les está eximiendo de hecho de pagar impuestos.

En segundo lugar, para comprender bien el problema al que se refiere el Consejo para la Defensa del Contribuyente deben tenerse en cuenta los principios que inspiran el sistema de retenciones e ingresos a cuenta:

1. Las retenciones e ingresos a cuenta son un mecanismo que posibilita el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, a través del denominado P.A.Y.E ("pay as you earn"), en el que el contribuyente va satisfaciendo su deuda a medida que va percibiendo la renta.
2. Las retenciones e ingresos a cuenta se configuran como una obligación autónoma de la obligación principal.
3. Las retenciones e ingresos a cuenta conllevan dos obligaciones:
  - a) La de detraer con ocasión del pago una determinada cantidad.
  - b) La de ingresar la cantidad retenida o que debió retenerse en el Tesoro. (La norma exige que la cantidad se ingrese con independencia de que la retención se haya practicado o no).
4. El contribuyente retenido es independiente del retenedor, de tal forma que no pueden recaer sobre aquél las consecuencias del incumplimiento doloso, culposo o negligente de éste.

Teniendo en cuenta estas premisas o principios, cuando no se ha practicado la retención debida o se ha retenido en un importe inferior al procedente, se ocasiona un indudable perjuicio para la Hacienda Pública

desde dos vertientes, tanto desde la óptica de la gestión de los impuestos, como desde el punto de vista recaudatorio.

Se aduce en la propuesta del Consejo para la Defensa del Contribuyente, que cuando el contribuyente no utiliza los mecanismos previstos en la Ley para deducir en su declaración la retención no practicada no existe tal perjuicio, lo cual no es exacto, ya que el perjuicio, al menos en potencia, existe; otra cosa es que momentáneamente no se haya ejercitado por una de las partes su derecho. En efecto, el contribuyente podrá en cualquier momento, dentro del plazo de prescripción, instar la rectificación de la autoliquidación para deducir las cantidades no retenidas.

Cuestión aparte es que proceda o no la devolución de esas cantidades no retenidas, lo cual dependerá, claro está, de que previamente se hubieran ingresado en el Tesoro.

Por otra parte, en el documento remitido se vierten una serie de afirmaciones que pueden ser objeto de matización:

a) *Que la actuación de la Administración tributaria para rectificar las retenciones no practicadas o practicadas por defecto conlleva una situación de enriquecimiento sin causa del sujeto perceptor de la renta.*

En relación con esta afirmación debe tenerse en cuenta que no exigir las retenciones no practicadas haría de mejor condición al incumplidor que al retenedor que cumplió con su obligación legal.

En efecto, si por esta vía se pretende permitir que el retenedor pueda recuperar del retenido las cantidades no ingresadas y reclamadas por la Administración, se está dando el mismo tratamiento al sujeto pasivo que cumple sus obligaciones tributarias que al incumplidor. Así, el contribuyente, sabiendo que posteriormente podrá recuperar la retención que ahora le exige la Administración, puede perfectamente arriesgarse a no practicar la misma y esperar a que en un futuro la Administración le descubra, sin perjuicio, claro está, de la incidencia que puedan tener las sanciones impuestas en la regularización que se practique.

Por otra parte, es una práctica contraria a la doctrina reiterada manifestada por la Dirección General de Tributos.

En consecuencia, en los casos de retenciones no practicadas o efectuadas por un tipo inferior al debido, no debe habilitarse la posibilidad de que el retenedor pudiera recuperar del retenido la cantidad no retenida inicialmente y ahora reclamada por la Administración.

En efecto, no habría lugar al nacimiento de un derecho de crédito del retenedor contra el retenido, ya que la obligación de retener, que está configurada como una obligación del obligado a retener autónoma de la del

contribuyente, nace cuando, como regla general, se satisfacen unas contraprestaciones y no cuando la Administración reclama las cantidades no retenidas. Además, el artículo 82 de la actual Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecen que el obligado a retener asumirá la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarle de ésta.

Esta es la interpretación que se deriva de la letra b) del apartado 4 del artículo 118 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-administrativas (BOE de 23 de marzo), de acuerdo con el cual, en caso de reclamación contra actos de retención, si la retención se declara insuficiente, "el Tribunal ordenará a la persona que la haya soportado que ingrese directamente en el Tesoro la cantidad correspondiente (...)".

En este mismo sentido, la letra b) del apartado 1 del artículo 10 y el apartado 1 del artículo 11 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre (BOE de 3 de enero) establecen que el obligado, como deudor principal, es el retenedor.

*b) Que cuando el retenido no deduce las cantidades no retenidas sólo se perjudica el procedimiento de gestión tributaria.*

En efecto, podría parecer que esto es así, ya que el retenido ingresa en su declaración las cantidades no retenidas con anterioridad, pero este razonamiento no es del todo cierto, ya que existe un perjuicio potencial para la Hacienda Pública si el contribuyente rectifica su declaración acogándose a la posibilidad que le confiere la norma.

En cualquier caso, debe traerse a colación el siguiente párrafo del Fundamento de Derecho quinto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2000, que se transcribe en su integridad por su interés:

*"QUINTO.- Aparte las conclusiones a que se acaba de hacer referencia, esta Sala, en Sentencias de 17 de mayo y 29 de septiembre de 1986, 16 de noviembre de 1987, 27 de mayo de 1988, 22 de febrero de 1989 y en la de 16 de diciembre de 1992, ésta recaída en un recurso extraordinario, entonces de apelación, en interés de la Ley, en que se contemplaba el supuesto de un Ayuntamiento que pagó su retribución al Secretario sin hacer la retención derivada de los arts. 10 y 36 de la tan repetida Ley 44/1978, de 8 de septiembre, y de una Sentencia de instancia que había considerado que las cantidades que debiendo haberse retenido no se retuvieron habían pasado al patrimonio del perceptor y como tenían que ser declaradas por éste, si se exigieran a la entidad pagadora, darían lugar a un caso de doble imposición, tiene declarado que: "A) Los ya indicados*

*preceptos legales imponen dos obligaciones: una, retener en concepto de pago a cuenta la cantidad que proceda, y, otra, ingresar su importe. De esta forma no es correcto suponer que la conducta ilícita que significa el incumplimiento de una obligación legal -retener- tenga poder liberatorio respecto de la otra -ingresar su importe-, de suerte que ha de concluirse que la omisión del deber de retener o detraer no excusa el correlativo de ingresar y es que... pretender otra cosa es infringir el art. 31 de la Constitución, que proclama la obligación de los ciudadanos de contribuir el sostenimiento de las cargas públicas, e interpretar de forma verdaderamente singular las normas tributarias, imponiendo la obligación a quien realizó lo más -declaración y retención incorrecta por defecto- que a quien, faltando la totalidad de sus obligaciones, no realizó ni una declaración ni retención alguna, e incluso dando lugar a que, por cese en el trabajo de alguno de sus empleados, o incluso por fallecimiento, la Administración -y el resto de los ciudadanos- se vean perjudicados por una conducta solamente imputable a la empresa... que incumplió de modo absoluto sus deberes fiscales". "B) No cabe, por otro lado, entender que con la mencionada doctrina se produce... doble imposición... ya que el sujeto pasivo ha de deducir de la cuota -art. 29 G).4 de la Ley 44/1978 y hoy art. 83 de la nueva Ley 18/1991, de 6 de junio [cabría añadir en la actualidad la cita del art. 65 b) de la Ley 40/1998]-, el importe de las retenciones previstas en el art. 36, precepto este que formula la presunción de que las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas "en todo caso" -se haya hecho o no la retención- con deducción del importe de la retención correspondiente..."*

Junto a las razones apuntadas, hay que valorar adecuadamente los perjuicios que, como señala el propio Consejo, podría acarrear el limitar el importe deducible al efectivamente retenido. Perjuicios de dos tipos, uno, de carácter financiero por el retraso en el ingreso de las cuotas tributarias, y otro, el perjuicio que sufriría la gestión tributaria como consecuencia de la falta de una información adecuada para gestionar los tributos y el posible aumento de la evasión fiscal que de dicha falta se derivase.

De acuerdo con lo expuesto, no se considera adecuado abordar una reforma del actual sistema de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debiendo mantenerse la autonomía entre la obligación tributaria principal y la obligación de retener.

**Propuesta 17/00**

*Sobre la suspensión del acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculada entre residentes*

**A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido escritos de queja respecto de la suspensión de la eficacia del acto de determinación del valor normal de mercado como consecuencia de la aplicación del régimen fiscal de operaciones vinculadas.

El artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades prevé que dicho acto de determinación del valor normal de mercado puede ser recurrido por las partes vinculadas, y que si alguna de ellas lo hubiera recurrido, la eficacia del mismo frente a ambas quedará suspendida.

El Consejo señala que, si bien el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria considera que dicha suspensión únicamente procede en los términos contenidos en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (previo ofrecimiento de garantía), como se trata de una regla especial y posterior a dicho Reglamento, no es necesario prestar ninguna garantía para que se suspenda la eficacia del acto de determinación del valor de mercado en operaciones vinculadas.

**B) Propuesta**

1. Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda se dicten instrucciones dirigidas a los Centros Directivos de ella dependiente, entre ellos, al Departamento de Recaudación de la AEAT para que, en virtud de lo ordenado en el artículo 15,4º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, reconozcan la suspensión automática para ambas partes vinculadas, del acto de determinación del valor de mercado que hubiere sido recurrido por cualquiera de ellas y, naturalmente, por lo mismo, de las liquidaciones provisionales que con base en aquél hubieran podido dictarse, hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme.
2. Que por parte de la Secretaría de Estado se estudien los problemas que pudiera plantear la propuesta anterior respecto de las operaciones vinculadas con empresas no residentes, que quedan fuera del ámbito de esta propuesta.

### C) Medidas

El Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria comparte plenamente el criterio expuesto por el Consejo. Así, considera que la suspensión de la eficacia del acto de determinación del valor de mercado en las operaciones vinculadas, al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan, conlleva necesariamente la de la liquidación consecuente, recobrando eficacia provisional la declaración-liquidación presentada en su día por el contribuyente, hasta la resolución con carácter firme del recurso.

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, debe señalarse que el Departamento de Recaudación no ha impartido instrucciones concretas sobre los efectos del referido precepto en la suspensión automática de los actos impugnados en vía administrativa, al entender que, aunque efectivamente no puede negarse la suspensión "ipso iure" de la eficacia de la liquidación girada en función de la determinación del valor normal de mercado cuando se impugna éste, no son los órganos de recaudación los competentes para acordar tal suspensión.

En efecto, aunque el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades contemple un supuesto de suspensión automática, tal supuesto no puede encuadrarse en el ámbito del artículo 75 que exige "necesariamente" la previa aportación de garantía, siendo por tanto, o bien el Tribunal Económico-Administrativo que entienda de la reclamación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 76 del citado Reglamento, o en todo caso la oficina gestora que haya practicado la liquidación impugnada, la que debe proceder a la suspensión de la ejecución, pues es indudablemente la que conociendo el expediente puede comprobar que se está impugnando el valor normal de mercado, procediendo, en consecuencia, la suspensión de la liquidación.

El Departamento de Recaudación entiende que excede del ámbito competencial de los órganos de recaudación en materia de suspensión de los actos impugnados en vía administrativa, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Por dicha razón, no se considera conveniente -como propone el Consejo- dictar instrucciones sobre dicha cuestión a los órganos de recaudación, pues al tratarse de una actuación de carácter jurídico, el acuerdo dictado por dichos órganos podría viciar de incompetencia el proceder administrativo.

### **Propuesta 18/00**

*Sobre planteamiento en vía económico-administrativa de las controversias relacionadas con el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido quejas derivadas de la no admisión en los Tribunales Económico-Administrativos de las reclamaciones provocadas por la negativa a emitir factura por los obligados por la prestación de servicios o por la entrega de bienes, al considerarlas extemporáneas por haber transcurrido el plazo de quince días establecido en el artículo 117.3 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

El Consejo considera que, por una parte, la situación es debida a la inexistencia de un cauce procedimental para plantear ante la vía económico-administrativa la pluralidad de controversias que pueden surgir sobre el deber de facturar y, por otro, la dificultad que plantea la determinación del "dies a quo" para el cómputo del plazo para interponer la reclamación, que ha de ser de quince días desde que el acto es notificado o consta fehacientemente que el interesado lo conoce, puesto que en estos casos no habrá ningún tipo de acto formal del particular que se niega a expedir factura.

#### **B) Propuesta**

1. Que se estudie la adopción de las iniciativas pertinentes para subsanar la falta de cobertura legal de la que adolece el artículo 10 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales al abrir la vía económico-administrativa a *"las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, entrega o rectificación de facturas (...) cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de derecho de naturaleza tributaria..."*; mientras que el legislador sólo prevé dicha vía para las controversias relacionadas con la procedencia y/o cuantía de la repercusión.
2. Que asimismo se estudie la adopción de las modificaciones necesarias en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas para adecuar el cauce procesal existente a la resolución de este tipo de controversias relacionadas con el deber de facturación y con las actuaciones (u omisiones) de los particulares en relación con las

mismas, con especial atención al problema del plazo para interponer la reclamación.

3. Que en tanto se proceda a esta adecuación normativa, se adopte una interpretación de la normativa aplicable que no suponga, en la práctica, una falta de vía para los particulares que quieran acudir a la reclamación económico-administrativa para solventar sus controversias sobre el deber de expedir factura.

### **C) Medidas**

El Consejo plantea en su propuesta la posible falta de cobertura legal del artículo 10 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales y la problemática relativa al plazo de interposición de tales reclamaciones por la dificultad de determinar el "dies a quo".

Sin embargo, cabe señalar que el artículo 10 del Real Decreto 2402/1985 es desarrollo de la Disposición Adicional Séptima de la Ley 10/1985, de 26 de abril de modificación legal de la Ley General Tributaria. Igualmente, constituye desarrollo del artículo 164, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En realidad, la norma contenida en el artículo 10 del Real Decreto 2402/1985 es la consecuencia lógica del deber de expedir y entregar factura que se contempla en la Ley y, en la medida en que ello es así, no parece que pueda considerarse a dicha disposición como carente de amparo legal.

Ahora bien, las cuestiones que puedan plantearse habrán de ser de naturaleza tributaria y considerarse sólo por los efectos tributarios que puedan derivarse de las mismas, para evitar que, al amparo de la reclamación sobre la negativa a expedir y entregar factura, puedan acceder a la vía económico-administrativa cuestiones no incluidas en el ámbito de la misma.

En cuanto al problema consistente en determinar el "dies a quo" para el cómputo del plazo para interponer la reclamación, conforme con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencia de 17 de septiembre de 1998 que aunque referida a actos de retención puede considerarse aplicable a los actos de repercusión, dada la idéntica naturaleza de los procedimientos previstos en los artículos 117 y 118 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.) hay que tener en cuenta las dos modalidades que establece el art. 117.3 del citado: el día en que el acto de repercusión o la pretensión de reembolso hayan sido comunicados de forma fehaciente al reclamante o, en su defecto, desde que

exista constancia de que éste haya tenido conocimiento de la repercusión. En el caso planteado, hay que aplicar la segunda de las modalidades, pues al no existir factura no procede tener en cuenta la primera de las modalidades indicada.

De acuerdo con lo expuesto, y conforme a la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, puede interpretarse que en los supuestos en que no se expide una factura procedente y el interesado decide acudir a la vía económico-administrativa al amparo del art. 10 del Real Decreto 2402/1985, el conocimiento que determina el inicio del cómputo del plazo para reclamar se produce con la propia interposición de la reclamación, lo que llevaría a admitir todas las reclamaciones que se interpusieran por este motivo, sin dar lugar a la indefensión del reclamante.

No obstante lo anteriormente expuesto, las cuestiones y consideraciones contenida en la presente propuesta de Consejo serán objeto de detenido análisis y estudio, y en su caso incorporación, en el proyecto de reforma de la Ley General Tributaria.

### **Propuesta 19/00**

*Sobre modificación de las condiciones establecidas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que exoneran a los contribuyentes de la obligación de declarar*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido diversos quejas de contribuyentes que creyeron no estar obligados a presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero que sin embargo no se encontraban en los supuestos que eximen de dicha obligación.

La normativa de dicho impuesto establece una pluralidad de condiciones para que un contribuyente no esté obligado a presentar declaración y no sólo que éste haya obtenido rentas inferiores a 3.500.000 pesetas durante el año. Debido a ello, el Consejo considera que se provocan dos tipos de situaciones que han originado las quejas planteadas por los contribuyentes. Por un lado, la carga adicional o coste fiscal indirecto que soportan quienes a pesar de haber creído estar exentos, posteriormente debieron presentar su correspondiente declaración y, por otro, la percepción que tienen algunos contribuyentes de recibir un trato injusto respecto de otros ciudadanos con similares rentas.

El Consejo considera que sería conveniente efectuar las modificaciones legales necesarias en aras de conseguir un impuesto más claro, transparente

y preciso, mediante la simplificación de las circunstancias que permiten la exoneración de la obligación de presentar declaración.

## **B) Propuesta**

Que por parte de los órganos competentes de la Secretaría de Estado de Hacienda (Dirección General de Tributos y Agencia Estatal de Administración Tributaria) se proceda a estudiar y analizar el tema con el objetivo final de proponer las modificaciones legislativas necesarias para que la exoneración de la obligación de declarar (excluidas las rentas de actividades económicas) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas evite los problemas expuestos, procurando además la máxima simplificación de los requisitos exigibles para la aplicación del régimen de comunicación de datos sin presentación de declaración.

## **C) Medidas**

El Consejo propone que, por parte de los órganos competentes de la Secretaría de Estado de Hacienda, se proceda a estudiar la regulación de la obligación de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por parte de los contribuyentes que, no llegando al límite general de 3.500.000 pesetas brutas anuales, están obligados a declarar bien por percibir rendimientos del trabajo de dos pagadores, bien por obtener rendimientos del capital mobiliario que exceden el importe de 250.000 pesetas o por cualquier circunstancia recogida en la normativa que impide la exoneración de la obligación de declarar.

En relación con la presente propuesta es necesario señalar que la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social ha dado nueva redacción a los apartados 2 y 3 del artículo 79 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el objeto de mejorar la regulación de la exoneración de la obligación de declarar en dicho Impuesto.

La nueva regulación ha flexibilizado de forma notable los supuestos que determinan la obligación de declarar, incluyéndose nuevas fuentes de rentas cuya generación por sus perceptores no obligan a declarar y elevándose determinados límites cuantitativos. Además, los contribuyentes pueden beneficiarse del mínimo familiar por descendientes o ascendientes, aunque estos últimos perciban pequeñas cantidades en concepto de rendimientos de Letras del Tesoro, ganancias en Bolsa, etc. Por tanto, estas personas, con muy reducidas rentas, no estarán obligadas a declarar y, además, darán derecho al correspondiente mínimo familiar, cuando así proceda.

Por todo ello, cabe concluir que los problemas señalados en la Propuesta del Consejo, aprobada el 26 de julio de 2000, se han contemplado en las modificaciones introducidas posteriormente por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre.

### **Propuesta 20/00**

*Sobre la Reserva para Inversiones en Canarias: la materialización de la reserva en inversiones de larga duración*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente, tras analizar la normativa reguladora de la reserva para inversiones en Canaria, considera que existe un problema interpretativo respecto del plazo de tres años en el que se ha de materializar la reserva, al existir interpretaciones en el sentido de que dicho plazo implica la exigencia de que los bienes sean utilizados en el mismo, o bien únicamente que la inversión se haya materializado en el plazo de tres años, sin necesidad de que los bienes hayan comenzado a emplearse.

#### **B) Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda a través de sus órganos competentes en la materia (Dirección General de Tributos y Agencia Estatal de Administración Tributaria) se proceda a la adopción de un criterio interpretativo del artículo 27 de la Ley 19/1994 (o, en su caso, a la elaboración de una norma de desarrollo) que evite los problemas expuestos.

#### **C) Medidas**

En relación con la presente propuesta, hay que señalar que la redacción actual del primer párrafo del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 establece un plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se dote la reserva para inversiones en Canarias, para materializar las cantidades destinadas a dicha reserva.

Consciente de las dudas interpretativas que suscita el citado artículo, el Secretario de Estado de Hacienda, por Resolución de 30 de junio de 2000, dispuso la constitución de una Comisión para el análisis de la problemática

derivada de la reserva para inversiones en Canarias, en la que se ha examinado la cuestión objeto de esta propuesta.

Dicha Comisión, en su informe emitido en diciembre de 2000, ha llegado a la siguiente conclusión:

*"Ha de partirse, como principio general, de la aceptación de que los requisitos exigidos por el artículo 27.4 a) de la Ley 19/1994 para la materialización de la RIC en la adquisición de activos fijos supone que éstos han de haber entrado en funcionamiento antes de la finalización del plazo máximo contemplado en la norma legal.*

*Sin embargo, hay que admitir que en determinados casos puede resultar materialmente imposible cumplir tal exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo. Cuando esto ocurra, no podrá exigirse que los activos fijos entren en funcionamiento antes de transcurrido el plazo general de tres años, pues no sería acertado interpretar que la Ley haya querido excluir del beneficio de la RIC a las grandes inversiones, o a las más complejas: por el contrario, la realidad económica de Canarias demanda una singular atención a las mismas.*

*Así pues, no cabe apreciar incumplimiento alguno de los requisitos temporales cuando el sujeto pasivo, pese a tener una intención seria, confirmada por elementos objetivos (programa de inversiones, adquisiciones de bienes o servicios correspondientes al mismo...), de materializar la RIC de manera inmediata o dentro del plazo de los tres años, se lo impiden las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción."*

El informe de la Comisión para el análisis de la problemática derivada de la reserva para inversiones en Canarias, elaborado en diciembre de 2000, que contiene el criterio interpretativo de la Secretaría de Estado de Hacienda previamente transcrito, se encuentra a disposición de todos los ciudadanos en la página web del Ministerio de Hacienda, por lo que se considera que el objeto de la propuesta del Consejo de Defensa del Contribuyente ha sido debidamente atendida.

### **Propuesta 21/00**

*Sobre retención material de las devoluciones procedentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido quejas relativas a los retrasos en las devoluciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que han sido "retenidas" por la Administración gestora, sin la previa adopción de ninguna medida cautelar ni comunicación alguna al contribuyente.

Sobre esta cuestión el Consejo ya ha realizado en años anteriores diversas propuestas, entre ellas la 7/97, 7/98, 16/98, 20/99 y 29/99. El Consejo vuelve a reiterar las consideraciones realizadas respecto de esta última propuesta en el sentido de que, cuando haya transcurrido el plazo previsto por la norma para proceder a la devolución, si no se ha practicado una liquidación rectificando la presentada por el contribuyente, se han adoptado medidas cautelares sobre la devolución o se ha procedido a su embargo dentro del procedimiento de apremio, con la debida notificación al contribuyente de dichas actuaciones, se ha de proceder de manera inmediata a realizar la devolución solicitada por el contribuyente, sin perjuicio de la práctica de las posteriores liquidaciones provisionales o definitivas que la Administración Tributaria considere conveniente realizar.

En la queja que da lugar a la presente propuesta, las devoluciones ya acordadas por los órganos de gestión tributaria fueron retenidas al encontrarse el sujeto pasivo siendo objeto de una comprobación inspectora, por lo tanto, señala el Consejo, sin que existiera aún deuda tributaria que justificara la adopción de medida cautelar alguna.

#### **B) Propuesta**

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se dicten las instrucciones oportunas para evitar la actuación material de los órganos gestores consistente en "retener", sin la adopción de resolución administrativa alguna, el importe de las devoluciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas más allá del plazo que para la ordenación de su pago se establece en la normativa del Impuesto, evitando así no sólo los perjuicios que directamente se derivan para los contribuyentes afectados por este tipo de actuaciones, sino también el aumento de conflictividad que de tales actuaciones puede derivarse ante la

Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y el coste que todo ello provoca para la propia Hacienda Pública, la gestión eficaz del Impuesto del sistema y, en fin, la percepción e imagen que de la Agencia Tributaria reciben los ciudadanos.

### **C) Medidas**

La entrada en vigor de la Ley 40/1998 ha supuesto una la modificación sustancial del procedimiento de gestión y control de las declaraciones a devolver del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dicho procedimiento se ha aplicado por primera vez en el año 2000 en relación con las declaraciones correspondientes al ejercicio fiscal 1999. Así, todas las declaraciones con solicitud de devolución, excepto las erróneas o incompletas, son sometidas a un proceso informático del que pueden resultar tres situaciones:

1. Que la declaración sea calificada como correcta, por lo que, se reconocerá el derecho a la devolución para que se acuerde y ordene la misma inmediatamente.
2. Que la declaración sea calificada como de comprobación discrecional. En estos supuestos, se debe decidir qué declaraciones son seleccionadas para trabajar y cuales para devolver. Respecto de las primeras, se informa al contribuyente del problema detectado, para agilizar al máximo su tramitación. Respecto de las segundas, el acuerdo de devolución y la ordenación del pago son inmediatos.
3. Que la declaración sea calificada como de comprobación obligatoria. En tal caso, la oficina gestora debe resolver el "filtro informático" que determinó tal incidencia, normalmente previo requerimiento al contribuyente, puesto que de otra forma no puede continuar la tramitación de la devolución. Se le informa sin restricciones de dicha circunstancia para agilizar al máximo la resolución de la incidencia.

Por tanto, en el nuevo procedimiento de gestión y control de las declaraciones a devolver desaparecen las retenciones de las declaraciones, puesto que aunque existen casos en que éstas pueden ser calificadas como de comprobación obligatoria -figura que puede asimilarse a aquélla-, tales supuestos son muy restrictivos (doble declaración, contribuyente ilocalizable, fallecimiento, etc.) y en ninguno de ellos existe inconveniente alguno para informar al interesado del problema o incidencia detectada y sus posibles vías de solución. De hecho, para determinado tipo de declaraciones se ha implementado una opción de consulta telemática con dicha finalidad.

Por otro lado, actualmente la toma de decisión por los órganos de recaudación sobre devoluciones retenidas, en el sentido de embargar, compensar o liberar, se realiza de forma ágil y sin que se produzcan grandes demoras, debido a la implantación de herramientas informáticas que de forma masiva toman decisiones automatizadas que han contribuido en gran medida a esta celeridad.

Pero además, desde el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria utiliza la aplicación INFORMA, destinada a aclarar con carácter general criterios de actuación a los órganos de recaudación, entre ellos, se precisa el alcance y requisitos de las medidas cautelares, los órganos competentes para su adopción, la necesidad de un acto administrativo para proceder a retener las devoluciones, e incluso la procedencia, a partir de la Resolución del TEAC de 6 de abril de 2000, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, de acordar la compensación que lógicamente conlleva la oportuna notificación al deudor, antes que proceder a su embargo.

Según lo expuesto, no se considera que los procedimientos de gestión y de recaudación que actualmente son realizados por los órganos de la Secretaría de Estado de Hacienda necesiten que sean dictadas instrucciones en el sentido apuntado por el Consejo.

### **Propuesta 22/00**

Sobre valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas obtenidas en divisas que no tienen cambio fijo con el euro.

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido algunos escritos respecto de la valoración de las rentas obtenidas por las personas físicas en los casos que los rendimientos se obtengan en divisas que no tengan cambio fijo con el Euro.

El Consejo considera que la actual normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no es lo suficiente precisa al respecto, al no precisar dentro del período impositivo en qué momento temporal concreto son obtenidas las distintas rentas sujetas al impuesto, siendo insuficiente, opina el Consejo, la previsión que establece el artículo 14.2 e) de la Ley pues es únicamente aplicable a los saldos en divisas o en moneda extranjera.

## **B) Propuesta**

Que por parte de los órganos competentes de la Secretaría de Estado de Hacienda y, en particular, de la Dirección General de Tributos, se estudie la adopción de un criterio de valoración uniforme, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las rentas obtenidas en divisas que no tienen un cambio fijo con el Euro y que están sujetas a las fluctuaciones existentes en los mercados de cambio.

## **C) Medidas**

La Secretaría de Estado de Hacienda no puede sino compartir el criterio manifestado por el Consejo, al configurarse el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un tributo de devengo periódico, siendo imprescindible el establecimiento de normas concretas (artículo 14 de la Ley 40/1998) para determinar cuándo una renta se entiende obtenida en uno o en otro período impositivo. Ahora bien, a diferencia de lo manifestado por el Consejo, entiende que la normativa actual ya precisa el momento temporal dentro del período impositivo en que se está obteniendo la renta.

Así, por ejemplo, en el artículo 14 de la Ley 40/1998, en relación con los rendimientos del trabajo, se especifica, como regla general, que se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

Por tanto, para saber si un rendimiento del trabajo corresponde a uno o a otro período impositivo será necesario saber cuándo fue exigible, momento en el que se entiende que se ha obtenido la renta. Dicho criterio resulta aplicable con independencia de la moneda en que se encuentre denominada dicha renta.

### ***Propuesta 23/00***

*Sobre devoluciones tributarias en caso de fallecimiento del contribuyente*

## **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido diversas quejas que ponen de manifiesto las dificultades administrativas que surgen para hacer efectivas las devoluciones tributarias de contribuyentes fallecidos, principalmente en relación con el IRPF, pero también respecto de las restantes devoluciones tributarias que fueran procedentes.

Dichas dificultades administrativas se traducen, ante todo, en retrasos o dilaciones a la hora de hacer efectiva esa devolución a los herederos, como consecuencia de la necesidad de acreditar esta condición, y se originan, además, por los medios o instrumentos de pago de las devoluciones normalmente utilizados, que obligan a rectificaciones en los procedimientos de devolución, ya que suelen efectuarse, en primer lugar, mediante transferencia a nombre del fallecido (que normalmente no es admitida por la entidad financiera cuando tiene conocimiento de su muerte) y, en segundo lugar, mediante la emisión de un talón nominativo a nombre del contribuyente difunto.

El Consejo considera que deberían adoptarse las medidas necesarias para simplificar el procedimiento establecido para este tipo de devoluciones, para ello propone las siguientes actuaciones:

- Adoptar las medidas oportunas para que, cuando las entidades colaboradoras devuelvan las transferencias efectuadas a nombre de contribuyentes fallecidos, faciliten dicha información de manera precisa y rápida de forma que se evite que la Administración emita el talón a nombre del difunto.
- En los casos de existencia de un cónyuge supérstite, en el supuesto de matrimonio en régimen de gananciales, debería procederse a la devolución del 50% de la cantidad pendiente a dicho cónyuge, exigiéndose la acreditación de quienes son los herederos para hacer efectiva la cantidad pendiente.
- Para agilizar la devolución sería conveniente, a juicio del Consejo, limitar aquellos supuestos en los que se exige la presentación previa de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para proceder a efectuar la devolución.
- Simplificar y reducir la documentación exigida a los herederos para practicar la devolución.

## **B) Propuesta**

Que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se proceda al estudio de las cuestiones expuestas y a dictar las oportunas instrucciones o proponer, en su caso, las modificaciones normativas para evitar los problemas a los que se ha hecho referencia.

### C) Medidas

Las quejas que motivan la presente propuesta del Consejo tratan de las dificultades administrativas para hacer efectivas las devoluciones tributarias de contribuyentes fallecidos a los herederos, como consecuencia de la necesidad de acreditar esta condición, agravadas por los medios de pago normalmente utilizados.

Las medidas que el Consejo cree que deberían adoptarse para perfeccionar el procedimiento son varias, entre ellas: simplificar la documentación a aportar; mejorar el sistema para evitar, que una vez devuelta la transferencia, se emita inmediatamente el talón; proceder, en los casos de matrimonio en régimen de gananciales, a devolver el 50% al cónyuge superviviente.

En relación con la exigencia de la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los herederos ante la oficina gestora del impuesto a devolver, hay que señalar que ello viene impuesto por el artículo 32.4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según el cual no se puede acordar entregas de bienes a personas distintas de su titular.

Se considera que esta norma no debe ceder, como el Consejo propone, en el caso particular de las devoluciones tributarias por la Hacienda Pública, por la razón apuntada y por la discriminación que supondría en relación con otros supuestos similares.

En la disposición mencionada, si bien se acaba diciendo "a menos que la Administración lo autorice", debe entenderse que se refiere a la Administración gestora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que, en general, será una Comunidad Autónoma, y no a la Administración Tributaria, casi siempre estatal, gestora del impuesto a devolver. Esto supone que la autorización debe referirse a casos concretos y no con carácter general, y presupone el conocimiento previo por aquélla Administración gestora de las circunstancias, incluido el importe de la devolución. Este conocimiento particular del supuesto concreto lleva consigo que la posible evasión del impuesto sea más difícil.

Es cierto que el plazo de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es muy amplio, pero se debe tener en cuenta que la propia Ley, en su artículo 35, y el Reglamento en los artículos 78 y 89, permiten la solicitud a la Administración para que realice una liquidación parcial del Impuesto, o bien que los causahabientes practiquen una autoliquidación parcial, a los solos efectos de cobrar créditos del

causante y demás supuestos análogos, como es el caso de las devoluciones tributarias.

En resumen, se considera que la propuesta del Consejo de Defensa del Contribuyente contiene extremos que habrían de ser consultados con las Administraciones gestoras del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En relación con la Propuesta, debe tenerse en cuenta asimismo que el Impuesto sobre Sucesiones es un tributo cedido, cuya gestión y rendimientos corresponden a las Comunidades Autónomas, por lo que siendo indudable que las devoluciones por I.R.P.F. forman parte del caudal relicto, la Agencia Estatal de Administración Tributaria queda obligada al estricto cumplimiento de la normativa vigente, colaborando en la adecuada gestión del impuesto.

Además, la simplificación de la documentación a aportar no siempre es factible. En este sentido, el Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria, señala que el procedimiento actual se inicia a instancia de los herederos, realizándose los distintos trámites con el único objetivo de acreditar fehacientemente la condición de herederos de los solicitantes del pago de la devolución reconocida al causante, sin que tal tramitación pueda considerarse excesiva. El procedimiento en sí mismo constituye una garantía para los herederos, evitando en lo posible cualquier fraudulenta en perjuicio de sus derechos.

Finalmente, resulta oportuna la Propuesta en cuanto a los casos de devoluciones correspondientes a declaraciones conjuntas de los cónyuges, cuando conste que el régimen económico del matrimonio es el de gananciales, abonando de forma inmediata el 50% de la misma al cónyuge superviviente, sin perjuicio de seguir para el pago del resto de la devolución la tramitación común al resto de los supuestos.

En todo caso, ello conlleva dificultades prácticas de ejecución en la actualidad en un sistema de gestión informatizado que se aplica a un número elevado de contribuyentes. No obstante, dichas dificultades quieren ser superadas mediante una nueva aplicación informática para la gestión del pago de devoluciones.

### **Propuesta 24/00**

*Sobre cuantía de los recursos en el ámbito Contencioso-Administrativo*

#### **A) Motivación**

Se han recibido quejas en el Consejo de Defensa del Contribuyente relacionadas con la estricta interpretación que el Tribunal Supremo viene

haciendo de lo dispuesto en el artículo 86 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa, limitando el acceso al recurso de casación a aquellos asuntos cuya cuantía exceda de 25 millones de pesetas, excluyendo para su cómputo los intereses, recargos y posibles sanciones.

A juicio del Consejo, dicho criterio es de difícil comprensión para el contribuyente, que identifica cuantía del recurso con el importe de la deuda tributaria que se le exige (y del aval que garantiza la suspensión que solicita), teniendo en cuenta además que para acudir a la vía económico-administrativa la cuantía del recurso se habrá fijado atendiendo a la base o valor de los bienes o derechos de que se trate -cuando lo que se discute son comprobaciones de valores o actos de fijación de valores o bases imponibles-, o bien atendiendo al importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación. Sólo si la reclamación afecta solamente a la cuota, recargos, intereses de demora o sanciones pecuniarias se atenderá al importe del componente o componentes de la deuda tributaria impugnados y no a la suma de todos ellos.

## **B) Propuesta**

Por todo lo anterior, el Consejo para la Defensa del Contribuyente propone a la Secretaría de Estado de Hacienda que se adopten las medidas oportunas para dotar de la adecuada coherencia a la normativa tributaria en relación con las normas reguladoras de la jurisdicción contencioso-administrativa en lo que se refiere a la determinación de la cuantía económica de la pretensión que puede ejercitar un contribuyente en vía de revisión tanto administrativa como judicial.

## **C) Medidas**

La Secretaría de Estado de Hacienda comparte el sentido de la propuesta realizada por el Consejo de Defensa del Contribuyente, y dada la relevancia de la misma está estudiando la inclusión en el Proyecto de Ley General Tributaria de normas que den solución a los problemas planteados en ella.

### **Propuesta 25/00**

*Sobre conveniencia de modificar la regulación de la responsabilidad por adquisición de explotaciones o actividades económicas en el ámbito tributario contenida en el artículo 72 de la Ley General Tributaria tras la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido algunas quejas sobre la responsabilidad de los adquirentes de empresas, y ha tenido además conocimiento de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000, en la que, entre otros aspectos, se declara que en los supuestos de sucesión de empresas se produce una situación de responsabilidad subsidiaria por parte del sucesor en los débitos del transmitente y que dicha responsabilidad no alcanza a las deudas por retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los trabajadores de la entidad.

El Consejo considera conveniente que el legislador realice una reflexión sobre el alcance de la citada sentencia, habida cuenta que, a juicio del Consejo, la voluntad del legislador no era la de equiparar al adquirente de una empresa con un responsable subsidiario.

El Consejo señala que no sería razonable que se obligue a la Agencia Tributaria a acudir a un proceso de declaración de fallido del anterior titular antes de exigir la deuda al sucesor de la actividad.

Por otro lado, respecto de las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los trabajadores, si éstas no se estuvieran cubiertas por este supuesto, el Consejo considera que se colocaría a la Administración tributaria en una situación de desventaja respecto de la Seguridad Social, la cual sí puede exigir al adquirente de una empresa las cotizaciones correspondientes a los trabajadores causadas con anterioridad a la sucesión en la misma.

Por todo ello, el Consejo considera que, de cara a la elaboración de una nueva Ley General Tributaria, se debería abordar la cuestión sobre si debe considerarse al adquirente de una empresa como responsable o como deudor por derecho propio que se subroga en la posición del transmitente, posición ésta por la que se inclina Consejo.

Así mismo, en dicho proceso de reforma también se debería clarificar a qué conceptos y figuras tributarias se debe extender la responsabilidad del sucesor de una empresa.

**B) Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda y de los Centros Directivos competentes se estudien las cuestiones expuestas y se impulsen las medida legislativas necesarias para solucionar los problemas a que se ha hecho referencia.

**C) Medidas**

La Secretaría de Estado de Hacienda comparte el parecer del Consejo de Defensa del Contribuyente y considera que para garantizar debidamente los derechos de la Administración tributaria en esta materia debería procederse a una reforma legislativa, habida cuenta que la posición de la Administración tributaria puede no quedar suficientemente salvaguardada mediante la consideración del sucesor de empresa como mero responsable subsidiario de las deudas del anterior titular de la explotación.

Debido a ello, en el curso de la próxima reforma de la Ley General Tributaria se está estudiando las medidas a adoptar para resolver el problema planteado en la presente propuesta. Asimismo el proceso de reforma de la Ley General Tributaria debe servir también para determinar a qué conceptos se debe extender la responsabilidad que debe asumir el sucesor de empresa eliminando, en la medida de lo posible, cualquier duda al respecto.

Por otra parte, en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria han sido estudiadas las consecuencias prácticas que se derivaban de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000. El Departamento de Recaudación ha establecido criterios de actuación con relación a los expedientes de sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones y actividades económicas pues, una vez anulado por el Tribunal Supremo el apartado 13.3 del Reglamento General de Recaudación, quedaba sin efecto parte del contenido de la Instrucción del Director General de la Agencia de 2 de noviembre de 1995.

**Propuesta 26/00**

*Sobre interrupción de la prescripción del derecho de los preceptores de rentas a la devolución de ingresos indebidos por el levantamiento de actas a las empresas obligadas a practicar retenciones o realizar ingresos a cuenta*

**A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido algunas quejas relativas a la denegación por la Administración tributaria del derecho a la devolución de ingresos indebidos que presentan los trabajadores como consecuencia de la incoación de actas a las empresas por retenciones no practicada o realizadas incorrectamente, por considerar prescrito el derecho de los trabajadores a dicha devolución.

La propuesta del Consejo se centra en la cuestión de si debe o no considerarse prescrito tal derecho, cuando se han realizado actuaciones de las que va a depender la existencia o no de ese derecho, aunque tales actuaciones hayan sido seguidas con un sujeto distinto, el retenedor.

El Consejo considera que, en base al principio de confianza legítima en la actuación de la Administración y a la presunción de legalidad de la que gozan sus actos, no sólo se ha de considerar interrumpido tal derecho sino que, cuando la Administración haya procedido a incoar una acta por retenciones al pagador de los rendimientos, se deberá proceder de oficio a realizar las devoluciones de ingresos indebidos que fueran procedentes.

No obstante, reconociendo las dificultades que tal planteamiento puede provocar, el Consejo considera que deben ser los contribuyentes los que insten la devolución. En estos supuestos considera que, o bien no habría prescrito el derecho puesto que este nacería en la fecha de la incoación de las actas, o bien la prescripción debe considerarse interrumpida por tales actuaciones.

## B) Propuesta

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda y de los Centros Directivos de la misma se impulsen las medidas o modificaciones normativas oportunas para solucionar el problema descrito en la motivación de la propuesta, a efectos de permitir la devolución de los ingresos indebidos a los empleados derivados de las actas incoadas a los pagadores por retenciones e ingresos a cuenta.

## C) Medidas

En relación con la Propuesta del Consejo pueden hacerse las siguientes consideraciones.

1. El artículo 10 de la Ley General Tributaria fija el principio de reserva de ley en materia de prescripción. La materialización de dicho principio se produce en el propio articulado de la Ley, estableciendo el plazo de prescripción de los diferentes derechos, su cómputo y las causas de interrupción (artículo 64 y siguientes).

Sobre la interrupción del derecho a la devolución de un ingreso realizado indebidamente en el Tesoro Público, el artículo 66.2 establece: *"El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 64 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia"*.

Del examen conjunto de estos preceptos, ha de concluirse que el cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos se inicia en la fecha en la que se realiza el ingreso y únicamente se interrumpe por actos del sujeto pasivo en los que se requiera su devolución, o de la Administración en los que se reconozca su existencia.

De otra parte, del artículo 66.2 de la L.G.T. no es posible deducir que el levantamiento de actas por parte de la Inspección a la empresa retenedora suponga interrupción del plazo de prescripción para la solicitud de devolución de ingresos por parte del retenido, y ello porque ni se puede identificar a retenedor y retenido (a los efectos de que los actos de uno sirvan para interrumpir la prescripción del otro), ni el simple levantamiento de actas supone reconocimiento alguno por parte de la Administración del derecho de los retenidos a obtener devoluciones.

2. En el supuesto planteado en la Propuesta hay dos procedimientos administrativos, uno de comprobación del retenedor, y otro de solicitud del trabajador. En el primero, el sujeto pasivo interesado es la empresa, la cual es la legitimada para recurrir la decisión que se adopte, sin que la misma pueda afectar -ni a favor ni en contra- a los trabajadores, que no han comparecido en dicho procedimiento, ni tienen la condición de interesados, ni están facultados para recurrir ni, en fin, tienen por qué conocer la existencia de dicho procedimiento.

Correlativamente, la empresa carece de interés en el procedimiento de solicitud iniciado por sus trabajadores, pues no tiene, en el procedimiento que se instruya, la condición de interesado, ni la posibilidad de recurrir la resolución que se adopte.

La independencia de procedimientos y la distinta eficacia de la resolución que en ellos se adopte (en un caso afectará a la empresa, y en otro a los trabajadores) exige que la instrucción y la correlativa resolución de los mismos haya de ser completa, sin que sea de aplicación el automatismo de ejecución previsto en el artículo 10, aparatos 2 y 3 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que regula el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

3. La Propuesta parte de una premisa que conviene puntualizar, cual es el hecho de que en todos los casos en que haya regularización por retenciones del trabajo personal a una empresa, los trabajadores por cuyas retenciones se ha levantado el acta tienen derecho a la devolución de esas cantidades.

Se puede afirmar que, para que el trabajador tenga derecho a la devolución, es necesario que la empresa le haya repercutido (en nómina o por cualquier otro modo) las cuotas que a ella se le han exigido consecuencia del acta de inspección. Este es el criterio del Servicio Jurídico de la A.E.A.T., manifestado en el Dictamen 162/2000 mencionado por el Consejo en su propuesta, en él que se señala que "el levantamiento del acta no supone, por sí solo, que las retenciones se hayan practicado efectivamente a los trabajadores, sólo cuando se proceda al oportuno descuento o repercusión en sus nóminas podrán éstos solicitar la devolución correspondiente a esas diferencias" y posteriormente añade "la devolución sólo se practicará cuando se hayan soportado las retenciones correspondientes".

4. Interesa recordar, en relación con la Propuesta, el contenido del art. 82.5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En base a dicho precepto, existe una independencia

absoluta entre la obligación de retener, y su ingreso efectivo, y el derecho a deducir de la cuota líquida del impuesto las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas en el Tesoro Público, por lo que el trabajador podrá deducirse las retenciones que debieron ser practicadas, con independencia de que la Administración incoe actas al pagador de los rendimientos como consecuencia de que las retenciones hayan sido incorrectamente practicadas.

Según lo expuesto, cabe concluir lo siguiente en relación con la Propuesta del Consejo.

1. De acuerdo con la normativa vigente, no se puede entender que quede interrumpida la prescripción para el retenido por el hecho de haber realizado actas al retenedor.

El desarrollo de actuaciones de comprobación interrumpe el plazo prescriptivo del derecho de la Administración a liquidarlas, pero no determina la interrupción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, ni siquiera del propio sujeto pasivo, por lo que a mayor abundamiento, los efectos interruptivos de las actuaciones de la Administración no pueden extenderse a sujetos pasivos diferentes, los cuales en múltiples ocasiones desconocerán que el cómputo del plazo de prescripción se ha interrumpido y desde qué momento.

2. Dada la independencia que existe entre la obligación de retener y la posibilidad de deducir las retenciones que debieron efectuarse, de acuerdo con lo previsto en el art. 82.5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no se comparte la necesidad de efectuar cambios en la normativa vigente. En todo caso, de llevarse a cabo la reforma legislativa debería abarcar muchos puntos conexos entre sí que permitieran, al tiempo de dar respuesta a las cuestiones planteadas en la Propuesta, adoptar las cautelas suficientes para la defensa de los intereses de la Hacienda Pública.

### **Propuesta 27/00**

*Sobre conveniencia de formular la adecuada advertencia a los contribuyentes de su deber de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones recibidas de los entes públicos*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido reiteradas quejas de contribuyentes en relación con el tratamiento fiscal de las subvenciones

por ellos percibidas. Las situaciones que ponen de manifiesto dichas quejas son:

- El desconocimiento por parte de los contribuyentes, en especial cuando éstos tienen una menor capacidad económica, de cuál es el tratamiento tributario de las subvenciones recibidas.
- Las distintas Administraciones tributarias en unos casos han sancionado los incumplimientos de los contribuyentes, mientras en otros no han apreciado la existencia de culpabilidad ni negligencia.
- En determinados casos la exigencia del gravamen se anticipa a la efectiva obtención de la subvención al imputarse al momento de su devengo y no al de su cobro.

El Consejo considera que las situaciones anteriores son provocadas por el desconocimiento de la normativa aplicable en estos casos.

## **B) Propuesta**

Que con el fin de que no se produzcan situaciones como las descritas en las consideraciones anteriores -determinantes incluso de desigualdades en la aplicación material de la normativa fiscal-, se proceda, con carácter general y con ocasión de la concesión de las meritadas subvenciones, a recordar el régimen tributario de las percepciones obtenidas y su régimen de devengo, con el fin de que el contribuyente cumplimente correctamente su declaración tributaria.

## **C) Medidas**

La variedad de subvenciones públicas y de los organismos concedentes puede hacer extremadamente dificultosa la comunicación con carácter general de cual es su tratamiento fiscal a los beneficiarios. Para paliar dicha dificultad, los órganos de la Secretaría de Estado de Hacienda han puesto a disposición de los beneficiarios de las mismas sus servicios de información y asistencia.

En este sentido, en todas las Delegaciones y Administraciones de la Agencia se ofrece un servicio de información destinado a hacer efectivo el derecho a la información de los ciudadanos. Además, también se presta un servicio de asistencia en el que se ayuda y asesora en la cumplimentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, la Agencia dispone de un servicio telefónico de información tributaria para resolver las dudas que se planteen en relación con la cumplimentación de declaraciones. Por último, se pone a su disposición un disquete con el programa de ayuda, así como el manual práctico de

declaración del Impuesto sobre la Renta, que en la edición correspondiente a Renta 99 en el Capítulo X -Ganancias y Pérdidas Patrimoniales- incluye la percepción de subvenciones como supuesto generador de una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente. La utilización de otros medios de alcance masivo, como la publicidad o folletos, no parece oportuna en este caso, dado el limitado número de contribuyentes afectados y la escasez de recursos disponibles.

Asimismo, la Secretaría de Estado de Hacienda valora positivamente la Propuesta del Consejo cuando señala que sean las propias Entidades concedentes de la ayuda o subvención las que informen a los beneficiarios del tratamiento fiscal que les corresponde, lo que podría hacerse en la propia notificación de la concesión de la ayuda o subvención. A tal fin, para evitar posibles errores en la información, la Agencia Tributaria, con carácter previo, prestará su asesoramiento para preparar la información a facilitar por la Entidad concedente de la ayuda o subvención a efectos de asegurar que es acorde con el régimen fiscal que sea aplicable. Esta solución ya se ha aplicado en algunos casos, por ejemplo, con pensiones satisfechas por el I.N.S.S.

Con los medios indicados se entiende que por parte de los órganos de la Secretaría de Estado de Hacienda se viene dando cumplimiento a lo propuesto por el Consejo de *"recordar el régimen tributario de las percepciones obtenidas y su régimen de imputación, con el fin de que el contribuyente cumplimente correctamente su declaración tributaria"*.

### **Propuesta 28/00**

*Sobre principio de interdicción de "reformatio in peius" y su aplicación en el ámbito tributario. Especial referencia a la cuestión de los intereses de demora*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido algunas quejas motivadas por las situaciones en las que el contribuyente, tras haber obtenido una resolución favorable que anula una liquidación recurrida y le reconoce el derecho a la devolución de una determinada cantidad, debe hacer frente a una liquidación complementaria de otro ejercicio que le supone un ingreso superior a la cantidad que le ha sido devuelta. Este problema es provocado, en determinados supuestos, porque hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998 los intereses de demora a favor de la Hacienda pública eran superiores a los que se le reconocían a favor del contribuyente.

El Consejo considera que en los supuestos en los que se produzca la situación descrita, se estaría produciendo una "reformatio in peius", al deberse tras la interposición de un recurso o reclamación una cantidad superior a la que se debía con anterioridad.

El Consejo entiende que la jurisprudencia del Tribunal Supremo que permite a la Administración tributaria exigir intereses de demora por la liquidación que se practique en ejecución de la resolución o sentencia, no obsta a la aplicación de interdicción de la "*reformatio in peius*", la cual impide que se produzca un empeoramiento de situación inicial del contribuyente por el mero hecho de interponer un recurso o reclamación.

## **B) Propuesta**

Que por parte de los órganos competentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se den las instrucciones pertinentes para que se aplique en todo caso el principio de interdicción de la "*reformatio in peius*" consagrado en nuestro ordenamiento jurídico.

## **C) Medidas**

En relación con la presente propuesta, las actuaciones realizadas por los órganos dependientes de esta Secretaría de Estado de Hacienda se estiman correctas, puesto que son conformes con el criterio establecido por la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997 que sienta doctrina legal que debe ser aplicada por los órganos de la Administración Tributaria. Dicho criterio se recoge asimismo en la Instrucción 1/1999 del Director de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

El Consejo considera que es indiferente que la causa del agravamiento de la situación del contribuyente sea por la adición de los intereses de demora o por otros motivos. Sin embargo, hay que tener en cuenta que los intereses de demora tienen carácter indemnizatorio del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria y un carácter accesorio y distinto de la obligación principal.

Los supuestos planteados por el Consejo deben ser analizados con detenimiento, puesto que nada se indica sobre el derecho que tiene el contribuyente al reconocimiento de intereses de demora por la devolución que le corresponda, lo cual compensará el interés de demora de la nueva liquidación. No obstante, pueden estarse planteando casos anteriores a la vigencia de la Ley 1/1998, en los cuales el interés reconocido en la devolución era inferior al liquidado a favor de la Administración.

Es interesante recoger a estos efectos la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 31 de marzo de 2000 que al respecto señala el siguiente:

*"No puede reprocharse en modo alguno a la resolución que se impugna el haber incurrido en la proscrita "reformatio in peius" por el hecho de contener una liquidación con intereses a los que hasta esa instancia no se había hecho mención. La obligación de satisfacer intereses es una obligación accesoria pero distinta de la obligación tributaria material o principal. Impugnada una resolución referente a la obligación tributaria material o principal, cabría imputar "reformatio in peius" a la resolución del recurso que agravase esa obligación tributaria material o principal, cosa que no solo no ha ocurrido sino todo lo contrario, la resolución del recurso lo estima parcialmente. Que tal resolución contenga, además, una liquidación de los intereses de demora devengados no agrava en modo alguno la situación del recurrente respecto de la obligación tributaria material o principal que constituía el objeto de su impugnación y que debe ser la única referencia para verificar tal agravamiento."*

Por consiguiente, no se considera procedente que por parte de los órganos de la Agencia Tributaria se dicten instrucciones para la aplicación del principio de la interdicción de la "reformatio in peius".

No obstante lo anterior, cabe destacar que el informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria señalaba que "La Comisión considera que el proceso de reforma de la L.G.T. debe ofrecer una solución adecuada a algunas disfunciones que se están produciendo en la actualidad como consecuencia de la rígida aplicación de un interés de demora de carácter compensatorio".

### **Propuesta 29/00**

*Sobre necesidad de que la reducción del objeto de la comprobación inspectora sea autorizada por el inspector jefe*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha examinado diversas quejas de contribuyentes a los que, tras haber sido objeto de una comprobación inspectora, no se les ha procedido a regularizar todos y cada uno de los períodos incluidos en la comunicación de inicio de las actuaciones.

El artículo 27 de la Ley 1/1998 establece el derecho de los contribuyentes a ser informados en el momento de inicio de unas actuaciones inspectoras, entre otros extremos, de los tributos y períodos a

los que se extienden las mismas y el alcance, general o parcial, de dichas actuaciones.

El Consejo considera que la posibilidad de modificación de las actuaciones de comprobación establecida en el artículo 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos debe ser adoptada por el órgano competente, ser notificada al contribuyente y motivarse de forma suficiente.

### **B) Propuesta**

Que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en particular, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en aras de una mayor seguridad jurídica de los contribuyentes y de una mayor eficacia administrativa, se dicten instrucciones precisas en el sentido de establecer límites a la discrecionalidad de los actuarios a la hora de proceder a la regularización de la totalidad de los tributos y ejercicios señalados en las comunicaciones de inicio de las actuaciones exigiendo, en todo caso, que dichas limitaciones el objeto de la comprobación requieran acuerdo expreso adoptado por el órgano competente y notificado al contribuyente.

### **C) Medidas**

En relación con el contenido de la Propuesta, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria informa que el 31 de enero de 2000 aprobó el texto denominado "Modificación de la ficha de selección y carga en Plan" según el cual el procedimiento que se sigue es el siguiente:

1. El actuario solamente puede hacer la propuesta de modificación de la actuación, pero en todo caso corresponderá la aprobación a quien tiene la competencia para la iniciación de las actuaciones, esto es, el Inspector Jefe.
2. La decisión ha de ser motivada de forma suficiente, y
3. Dicho acuerdo queda registrado en las aplicaciones informáticas.

Por tanto, se puede afirmar que la discrecionalidad del actuario está limitada en su ejercicio, puesto que se limita a realizar una propuesta de forma motivada, que ha de ser aprobada por el Inspector-Jefe, y que el acuerdo es notificado al obligado tributario que podrá alegar lo que entienda conveniente durante el curso del procedimiento.

Además, muchas de las cuestiones planteadas en la Propuesta -como la prescripción de las actuaciones inspectoras, las bajas, la carga en Plan, etc.- han sido analizadas en el seno de la Comisión Sectorial de Seguridad y Control de Inspección Financiera y Tributaria, de modo que las aplicaciones informáticas desarrolladas y los Manuales elaborados encaminados a su solución han sido impulsados y supervisados por dicha Comisión.

En resumen, las instrucciones dictadas coinciden con lo señalado por el Consejo, pues éste considera que el acuerdo que se adopte sobre la reducción del objeto de comprobación inspectora debe ser emitido por el órgano competente (el Inspector Jefe) y debe estar suficientemente motivado.

Así pues, se entiende que no es necesario dar nuevas instrucciones en el sentido indicado en la Propuesta, puesto que el procedimiento que ha de seguirse está plenamente ajustado a lo señalado por el Consejo.

No obstante, dada la importancia del tema, se realizará un recordatorio, tanto a los actuarios como a los Inspectores Jefes, en orden a que extremen el cuidado en la aplicación de las disposiciones vigentes.

### **Propuesta 30/00**

*Sobre discrepancias entre los datos autoliquidados por el contribuyente y los contenidos en las declaraciones informativas de terceros*

#### **A) Motivación**

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido algunas quejas por la actuación de algunas oficinas gestoras que habrían procedido a rectificar las liquidaciones presentadas por los contribuyentes en base únicamente a los datos derivados de las declaraciones informativas presentadas por terceros.

El Consejo considera, siendo coincidente con el criterio del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, que las administraciones gestoras no pueden prescindir de la veracidad de los datos declarados por el contribuyente, siendo necesario para ello la previa comprobación de los datos declarados por terceros.

## **B) Propuesta**

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda o de los Centros Directivos correspondientes se dicten las Instrucciones que se estimen oportunas para evitar:

1. Que las discrepancias advertidas entre los datos autoliquidados por el contribuyente y los que se contienen en las declaraciones informativas efectuadas por terceros, puedan considerarse prueba suficiente para enervar la presunción legal de veracidad atribuida por el artículo 116 de la Ley General Tributaria a las declaraciones tributarias del artículo 102 de la misma Ley.
2. Que antes de girar la propuesta de liquidación provisional apartándose de los datos autoliquidados por el contribuyente, y requiriendo a éste para que acredite un hecho negativo (que no percibió la renta que un tercero declara haberle satisfecho), las oficinas gestoras comprueben la veracidad de los datos manifestados por el tercero en sus declaraciones informativas, por exigirlo así no sólo la presunción legal de certeza del mencionado artículo 116 (lo que ya sería, en sí mismo, suficiente), sino además el principio o criterio de facilidad de la prueba, acuñado jurisprudencialmente (Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1990; 6 de noviembre de 1990 y 2 de noviembre de 1992, entre otras), en virtud del cual la prueba de un hecho (también los de trascendencia tributaria) es más fácil efectuarla a quien lo afirma que a quien lo niega.

## **C) Medidas**

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria comparte la idea básica que inspira la Propuesta: no pueden emitirse liquidaciones provisionales basadas exclusivamente en discrepancias entre los datos declarados por el contribuyente y la información obtenida mediante suministro de que dispone la Administración si el contribuyente concernido niega la imputación. En tal caso, la Administración debe confirmar los datos imputados, requiriendo al presentador de la correspondiente declaración informativa para que confirme los mismos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Este criterio se ha trasladado por varios medios a las oficinas de gestión en Manuales, resoluciones de incidencias, consultas, etc. En todo caso, para reforzar su difusión, se introduce en el programa INFORMA, opción Procedimiento de Gestión, lo siguiente:

*"PREGUNTA: ¿Actuaciones a realizar cuando un contribuyente niega una imputación en el curso de una comprobación?.*

*"Contestación: Se requerirá al tercero que suministró la información para que confirme la misma con el objeto de disponer de pruebas suficientes que permitan practicar y justificar la liquidación que, en su caso, sea procedente."*

En conclusión, de acuerdo con el Consejo, los servicios de la Agencia no practicarán liquidaciones provisionales basadas exclusivamente en discrepancias con la información suministrada por terceros. Además, se completan las instrucciones a los servicios de manera que se requiera al tercero que suministró la información si el contribuyente niega la imputación.

Por tanto, la Agencia Tributaria considera que el procedimiento actual permite dar cumplimiento al sentido de la propuesta, sin perjuicio de que en determinados casos se haya podido molestar indebidamente a un contribuyente a causa de un error cometido por un tercero en sus declaraciones informativas.











MINISTERIO  
DE HACIENDA