@dministración electrónica

CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Propuestas normativas, informes,
notas informativas y sugerencias 1997-2023

GOBIERNO DE ESPAÑA
VICEPRESIDENCIA PRIMERA DEL GOBIERNO
MINISTERIO DE HACIENDA
SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA

TÍTULO: Propuestas normativas, informes, notas informativas y sugerencias (1997-2023)

Elaboración y coordinación de contenidos:
Secretaría de Estado de Hacienda. Consejo para la Defensa del Contribuyente

Catálogo de Publicaciones de la Administración General del Estado:

https://cpage.mpr.gob.es

Edita:
© Ministerio de Hacienda
Secretaría General Técnica. Subdirección General de Documentación y Publicaciones.
Centro de Publicaciones.

NIPO: 225-24-097-9

Consejo para la Defensa del Contribuyente

Propuestas normativas, informes, notas informativas y sugerencias 1997-2023

Nota sobre la edición electrónica

De conformidad con los principios establecidos por el Plan General de Publicaciones Oficiales de la Administración General del Estado para el año 2024, sólo se ha previsto una edición electrónica de **Propuestas normativas, informes, notas informativas y sugerencias 1997-2023**.

ÍNDICE

PRESENTACIÓN 7
PROPUESTAS NORMATIVAS, INFORMES, NOTAS INFORMATIVAS Y SUGERENCIAS 9
PROPUESTAS NORMATIVAS (1997-2023) 9
Índice cronológico 9
Clasificadas por materias 30
INFORMES (2009-2023) 51
Índice cronológico 51
Clasificados por materias 55
NOTAS INFORMATIVAS (2014) 59
SUGERENCIAS (2017) 61
PROPUESTAS NORMATIVAS 1997 63
PROPUESTAS NORMATIVAS 1998 97
PROPUESTAS NORMATIVAS 1999 155
PROPUESTAS NORMATIVAS 2000 291
PROPUESTAS NORMATIVAS 2001 401
PROPUESTAS NORMATIVAS 2002 419
PROPUESTAS NORMATIVAS 2003 443
PROPUESTAS NORMATIVAS 2004 475
PROPUESTAS NORMATIVAS 2005 487
PROPUESTAS NORMATIVAS 2006 503
PROPUESTAS NORMATIVAS 2007 507
PROPUESTAS NORMATIVAS 2008 517
PROPUESTAS NORMATIVAS 2009 523
PROPUESTAS NORMATIVAS 2010 539
PROPUESTAS NORMATIVAS 2011 551
PROPUESTAS NORMATIVAS 2012 565
PROPUESTAS NORMATIVAS 2013 567
PROPUESTAS NORMATIVAS 2014 569
PROPUESTAS NORMATIVAS 2015 575
PROPUESTAS NORMATIVAS 2016 585
PROPUESTAS NORMATIVAS 2017 587
PROPUESTAS NORMATIVAS 2018 589
PROPUESTAS NORMATIVAS 2019 591

PROPUESTAS NORMATIVAS 2020 597
PROPUESTAS NORMATIVAS 2021 601
PROPUESTAS NORMATIVAS 2022 605
PROPUESTAS NORMATIVAS 2023 623
INFORMES 2009 633
INFORMES 2010 651
INFORMES 2011 661
INFORMES 2012 669
INFORMES 2013 695
INFORMES 2014 705
INFORMES 2017 715
INFORMES 2018 721
INFORMES 2019 733
INFORMES 2020 763
INFORMES 2022 815
INFORMES 2023 849
NOTAS INFORMATIVAS 2014 875
SUGERENCIAS 2017 885

PRESENTACIÓN

Como publicación complementaria de la Memoria Anual del Consejo para la Defensa del Contribuyente, se recogen en esta obra todas las propuestas normativas, informes, notas informativas y sugerencias elaboradas por el Consejo desde su constitución y funcionamiento, clasificados por orden cronológico y también según su contenido.

PROPUESTAS NORMATIVAS, INFORMES, NOTAS INFORMATIVAS Y SUGERENCIAS

PROPUESTAS NORMATIVAS (1997-2023)

Índice cronológico

1997

PROPUESTA 1/1997

PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS TASAS CATASTRALES.

PROPUESTA 2/1997

COMPENSACIÓN DE DEUDAS EN PERÍODO VOLUNTARIO.

PROPUESTA 3/1997

REVISIÓN DE TRATAMIENTO DE RENTAS DE CAPITAL EN CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN.

PROPUESTA 4/1997

NORMAS DE DESARROLLO DEL CONVENIO HISPANO-ALEMÁN, A EFECTOS DE DETERMINADAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN ESPAÑOLA.

PROPUESTA 5/1997

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PENSIONES POR INCAPACIDAD.

PROPUESTA 6/1997

CÓMPUTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO DE VALOR EN EL IRPF.

PROPUESTA 7/1997

CONVENIENCIA DE ESTABLECER PLAZOS PARA LAS DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON LOS IMPUESTOS ESPECIALES.

PROPUESTA 8/1997

LIQUIDACIÓN POR INTERESES DE DEMORA DE SANCIONES TRIBUTARIAS CON POSTERIORIDAD A SU CONDONACIÓN.

PROPUESTA 9/1997

INCORPORACIÓN EN LOS PROGRAMAS INFORMÁTICOS DEL DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIÓN.

PROPUESTA 10/1997

SUMINISTRO DE IMPRESOS PARA CUMPLIMENTAR DECLARACIONES TRIBUTARIAS EN LOS CONSULADOS DE ESPAÑA EN EL EXTRANJERO.

PROPUESTA 11/1997

LIQUIDACIONES INSTANTÁNEAS EN PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN.

PROPUESTA 12/1997

CONVENIENCIA DE DICTAR INSTRUCCIONES PARA LA DEBIDA FORMALIZACIÓN DE AVAL BANCARIO EN LOS CASOS DE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS.

PROPUESTA 13/1997

SOLICITUD DE CERTIFICADOS CATASTRALES EN CASOS DE JUSTICIA GRATUITA.

PROPUESTA 14/1997

REFERENCIA CATASTRAL DE LOS INMUEBLES EN LOS RECIBOS DEL IBI.

PROPUESTA 15/1997

CONVENIENCIA DE ESTABLECER UN IMPRESO PARA EL CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL QUE PERMITA SU TRATAMIENTO INFORMÁTICO.

PROPUESTA 16/1997

APLICACIÓN Y/O MODIFICACIÓN DE LA DISPOSICIÓN FINAL 4ª DE LA LEY 29/1994, DE ARRENDAMIENTOS URBANOS.

PROPUESTA 17/1997

IMPROCEDENCIA DE REQUERIMIENTOS DE CONTENIDO GENÉRICO EN PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIONES ABREVIADAS.

PROPUESTA 18/1997

NECESIDAD DE DOTAR DE FUNCIONALIDAD AL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE ERRORES MATERIALES O DE HECHO DEL ARTÍCULO 156 DE LA LGT.

PROPUESTA 19/1997

OBLIGATORIEDAD DE LA RENUNCIA EXPRESA AL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA.

PROPUESTA 20/1997

DEBER DE MOTIVACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO SANCIONADOR.

PROPUESTA 21/1997

ACTUALIZACIÓN DE PLANTILLAS EN LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS.

1998

PROPUESTA 1/1998

ORDEN ALFABÉTICO EN LAS NOTIFICACIONES A TRAVÉS DE BOLETINES OFICIALES.

PROPUESTA 2/1998

OPCIÓN SOBRE EL PAGO FRACCIONADO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

PROPUESTA 3/1998

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS CORRESPONDIENTES A CUOTAS TRIBUTARIAS DE REPERCUSIÓN OBLIGATORIA EN EL ÁMBITO DEL IVA.

PROPUESTA 4/1998

IMPOSIBILIDAD DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR ESTAR PENDIENTE DE PUBLICACIÓN EL MODELO OFICIAL.

PROPUESTA 5/1998

EXIGENCIA DE VALORACIÓN DE LOS BIENES OFRECIDOS EN GARANTÍA EFECTUADA POR EMPRESAS O PROFESIONALES CUANDO EL VALOR CATASTRAL DE DICHOS BIENES CUBRE EL IMPORTE DE LAS DEUDAS APLAZABLES O FRACCIONABLES.

PROPUESTA 6/1998

FUNDAMENTACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN EN LA DETERMINACIÓN DEL MÓDULO CORRESPONDIENTE A LOS NO ASALARIADOS.

PROPUESTA 7/1998

EMBARGOS DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS PRACTICADOS POR LA AEAT EN PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN DE DEUDAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES.

PROPUESTA 8/1998

NECESIDAD DE COBERTURA NORMATIVA EN LAS ACTUACIONES DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN EN MATERIA DE REPRESENTACIÓN.

PROPUESTA 9/1998

CONVENIENCIA DE QUE LA INFORMACIÓN FACILITADA A LOS CONTRIBUYENTES AL INICIO DE LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INSPECCIÓN INCLUYA LA POSIBILIDAD DE DIRIGIRSE AL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

PROPUESTA 10/1998

INCIDENCIA DEL SOBRESEIMIENTO DE LAS ACTUACIONES JUDICIALES PENALES EN DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.

PROPUESTA 11/1998

GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE ANTE ACTUACIONES INSPECTORAS QUE APRECIEN HECHOS QUE PUDIERAN SER CONSTITUTIVOS DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

PROPUESTA 12/1998

REANUDACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS TRAS EL SOBRESEIMIENTO FIRME DE ACTUACIONES JUDICIALES PENALES EN DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

PROPUESTA 13/1998

NECESIDAD DE DOCUMENTAR LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN ABREVIADA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN.

PROPUESTA 14/1998

EXPEDICIÓN DE FACTURA CORRESPONDIENTE A VENTA DE IMPRESOS O MODELOS OFICIALES POR PARTE DE LOS SERVICIOS COMPETENTES DE LA AEAT.

PROPUESTA 15/1998

PROCEDIMIENTO DE EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS EXIGIDOS EN LAS CONVOCATORIAS DE AYUDAS POR LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

PROPUESTA 16/1998

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 118 DE LA LEY 37/1992 DEL IVA TRAS LA NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 115 DE LA MISMA DADA POR LA LEY 66/1997 Y LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 1/1998 DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE.

PROPUESTA 17/1998

DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.

PROPUESTA 18/1998

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 35 DE LA LEY 1/1998, DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES, SOBRE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LAS SANCIONES.

PROPUESTA 19/1998

HABILITACIÓN DE MODELO ACREDITATIVO DE LA COMPARECENCIA DEL CONTRIBUYENTE EN LAS OFICINAS DE LA AEAT PARA LA ATENCIÓN DE REQUERIMIENTOS.

PROPUESTA 20/1998

MEJORA EN EL SERVICIO DE EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS REALIZADOS POR LA AEAT Y LA DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO.

PROPUESTA 21/1998

APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EXISTENTE SOBRE NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS POR CORREO REALIZADAS POR LA ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL "CORREOS Y TELÉGRAFOS".

PROPUESTA 22/1998

SUPRESIÓN DE DETERMINADAS COMUNICACIONES EFECTUADAS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN DE LA AEAT.

PROPUESTA 23/1998

DIFERENCIACIÓN DE RENTAS RECIBIDAS POR REPRESENTANTES LEGALES DE MENORES O INCAPACITADOS.

PROPUESTA 24/1998

OBLIGATORIEDAD DE QUE LAS LEYES Y REGLAMENTOS QUE CONTENGAN NORMAS TRIBUTARIAS LO MENCIONEN EXPRESAMENTE EN SU TÍTULO.

PROPUESTA 25/1998

MEJORA DEL SERVICIO AL CONTRIBUYENTE EN RELACIÓN CON LAS ENTIDADES QUE PRESTAN EL SERVICIO DE CAJA EN LAS DELEGACIONES Y ADMINISTRACIONES DE LA AEAT.

PROPUESTA 26/1998

DIFERENCIACIÓN EN EL MODELO ANUAL DE DECLARACIÓN DEL IRPF DE LOS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO DE ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES Y DE SUS CORRESPONDIENTES RETENCIONES.

PROPUESTA 27/1998

IMPULSO DE LAS DEVOLUCIONES DE OFICIO DE INGRESOS INDEBIDOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN DE LA AEAT.

PROPUESTA 28/1998

NECESIDAD DE FORMALIZAR Y PONER EN CONOCIMIENTO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO LAS DILIGENCIAS EN LAS QUE CONSTEN LOS HECHOS QUE PUDIERAN SER CONSTITUTIVOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL.

PROPUESTA 29/1998

REGLAMENTACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN ABREVIADA.

1999

PROPUESTA 1/1999

PROCEDIMIENTO PARA EL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS APORTADAS EN LA SUSPENSIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS.

PROPUESTA 2/1999

SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS POR LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS CONFORME AL ARTÍCULO 76 DEL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO EN LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS.

PROPUESTA 3/1999

MEJORA DEL SERVICIO DE EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS REALIZADOS POR LA AEAT A EMPRESAS DE TRANSPORTE DE MERCANCÍAS POR CARRETERA.

PROPUESTA 4/1999

CONSTANCIA DE LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INTERESADOS Y/O SUS REPRESENTANTES EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

PROPUESTA 5/1999

NECESIDAD DE GRABACIÓN Y TRATAMIENTO INFORMÁTICO DE LOS DATOS DEL REPRESENTANTE PARA UNA CORRECTA GESTIÓN DEL IRNR.

PROPUESTA 6/1999

CANCELACIÓN DE LA BAJA EN EL ÍNDICE DE ENTIDADES Y DE LA CONSIGUIENTE NOTA REGISTRAL CONFORME AL ARTÍCULO 137 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

PROPUESTA 7/1999

NECESIDAD DE INCORPORAR EN LOS IMPRESOS OFICIALES DE DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA INFORMACIÓN SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS, PLAZOS Y ÓRGANOS ANTE LOS QUE PROMOVER SU RECTIFICACIÓN O IMPUGNACIÓN.

PROPUESTA 8/1999

GASTOS BANCARIOS DERIVADOS DEL COBRO DE CHEQUES EMITIDOS POR EL TESORO PÚBLICO COMO CONSECUENCIA DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS.

PROPUESTA 9/1999

EL IVA EN EL SUMINISTRO DE INFORMACIÓN DE LOS REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD.

PROPUESTA 10/1999

PRÁCTICA DE NOTIFICACIONES EN APARTADOS DE CORREOS.

PROPUESTA 11/1999

PROCEDIMIENTO PARA EL RECONOCIMIENTO DE LA EXENCIÓN EN EL IEDMT DE LOS VEHÍCULOS AUTOMÓVILES MATRICULADOS PARA AFECTARLOS EXCLUSIVAMENTE A LA ENSEÑANZA DE CONDUCTORES.

PROPUESTA 12/1999

COMPETENCIA DE LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN EN EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN SOBRE LA EXISTENCIA Y SITUACIÓN DE BIENES O DERECHOS DE LOS OBLIGADOS AL PAGO, ESPECIALMENTE EN LA TRAMITACIÓN DE EXPEDIENTES DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

PROPUESTA 13/1999

COMUNICACIÓN AL NUEVO DOMICILIO CONOCIDO PREVIA A LA NOTIFICACIÓN POR COMPARECENCIA.

PROPUESTA 14/1999

CUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA IMPUESTOS EN LOS ARTÍCULOS 6.4 Y 7 DE LA LEY 1/1998.

PROPUESTA 15/1999

APLICACIÓN DEL IMPORTE DE UN DEPÓSITO AL PAGO DE UNA DEUDA TRIBUTARIA CONFIRMADA POR RESOLUCIÓN DE UN TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO O POR SENTENCIA JUDICIAL.

PROPUESTA 16/1999

GARANTÍAS A PRESTAR EN SUPUESTOS DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A VARIOS ADMINISTRADORES.

PROPUESTA 17/1999

INFORMACIÓN AL CONTRIBUYENTE SOBRE PLAZO DE SILENCIO EN LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS.

PROPUESTA 18/1999

PERIODO DE CÓMPUTO DE LOS INTERESES DE DEMORA EN DETERMINADAS LIQUIDACIONES EFECTUADAS POR EL IRPF.

PROPUESTA 19/1999

MODIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INGRESO DE APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS DE DEUDAS TRIBUTARIAS.

PROPUESTA 20/1999

DEVOLUCIÓN DEL IVA EN AQUELLOS SUPUESTOS EN EL QUE EL CONTRIBUYENTE REPERCUTIDO PONGA DE MANIFIESTO A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA LA IMPROCEDENCIA DE LA REPERCUSIÓN.

PROPUESTA 21/1999

EJECUCIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAS RESOLUCIONES ESTIMATORIAS DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO- ADMINISTRATIVOS.

PROPUESTA 22/1999

PROCEDIMIENTO PARA EVITAR LA SOLICITUD DE CERTIFICADOS AL CATASTRO CON MOTIVO DE DETERMINADAS CONVOCATORIAS DE AYUDAS PÚBLICAS

PROPUESTA 23/1999

EFECTOS SOBRE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO- ADMINISTRATIVOS DE LA DISPOSICIÓN FINAL TERCERA DE LA LEY 1/1998 DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES.

PROPUESTA 24/1999

EFICACIA RETROACTIVA DE LAS LIQUIDACIONES PRACTICADAS EN DETERMINADAS DECLARACIONES DEL IRPF PRESENTADAS A TRAVÉS DEL DENOMINADO PROGRAMA PADRE.

PROPUESTA 25 /1999

DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA DE LAS PENSIONES COMPENSATORIAS A FAVOR DEL CÓNYUGE Y POR ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS A EFECTOS DEL IRPF.

PROPUESTA 26/1999

REGLAS DE ACUMULACIÓN DE RECLAMACIONES DE DISTINTA CUANTÍA ANTE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS.

PROPUESTA 27/1999

MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DE REGISTRO MERCANTIL CON LA FINALIDAD DE QUE PARA LA INSCRIPCIÓN DEL NOMBRAMIENTO COMO ADMINISTRADOR DE UNA SOCIEDAD SEA IMPRESCINDIBLE LA EXPRESA ACEPTACIÓN DEL INTERESADO.

PROPUESTA 28/1999

COMUNICACIÓN DE INFORMACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LAS COMISIONES DE ASISTENCIA JURÍDICA GRATUÍTA.

PROPUESTA 29/1999

GESTIÓN DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS CUANDO EL BENEFICIARIO RESULTA DEUDOR FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA.

PROPUESTA 30/1999

ACTUACIONES PARA LA EMISIÓN DE CERTIFICACIONES CATASTRALES DE EXISTENCIA O CARENCIA DE BIENES, REFERIDAS A LA TOTALIDAD DEL TERRITORIO DE RÉGIMEN COMÚN.

PROPUESTA 31/1999

POSIBILIDAD DE CAMBIO DE OPCIÓN DE LA MODALIDAD DE TRIBUTACIÓN UNA VEZ CONCLUÍDO EL PLAZO DE DECLARACIÓN VOLUNTARIA DEL IRPF.

PROPUESTA 32/1999

APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LAS ACTUACIONES DE EMBARGO REALIZADAS POR LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA.

PROPUESTA 33/1999

INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS DE UN EJERCICIO DERIVADO DE LA CORRECCIÓN DE LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS A UN EJERCICIO POSTERIOR.

PROPUESTA 34/1999

POSIBILIDAD DE INTERVENCIÓN DE LOS SOCIOS COMO INTERESADOS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN SEGUIDO CON LA ENTIDAD TRANSPARENTE.

PROPUESTA 35/1999

CUMPLIMIENTO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LOS PLAZOS ESTABLECIDOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO.

PROPUESTA 36/1999

SUJECIÓN AL IVA DE LAS TRANSMISIONES DE BIENES AFECTOS A UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL EN PÚBLICA SUBASTA JUDICIAL O ADMINISTRATIVA.

PROPUESTA 37/1999

PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES EXTEMPORÁNEAS.

PROPUESTA 38/1999

REDACCIÓN DE COMUNICACIONES DE LA AEAT A LOS CONTRIBUYENTE.

PROPUESTA 39/1999

PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES POR PARTE DE NO RESIDENTES.

PROPUESTA 40/1999

ACREDITACIÓN DE LAS CONDICIONES DE EXENCIÓN DE BIENES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS A EFECTOS DEL IVA.

PROPUESTA 41/1999

LIQUIDACIONES PROVISIONALES EN RELACIÓN CON APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES EFECTUADAS CON POSTERIORIDAD A LA JUBILACIÓN.

PROPUESTA 42/1999

CÓMPUTO DE INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE EN EL SUPUESTO DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS.

PROPUESTA 43/1999

EJECUCIÓN DE SENTENCIAS Y RESOLUCIONES QUE COMPORTAN DEVOLUCIONES DE CANTIDADES EMBARGADAS QUE AFECTAN A LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y A LA AEAT.

PROPUESTA 44/1999

POSIBILIDAD DE QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA REVISE DE OFICIO ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE YA ESTÉN SIENDO OBJETO DE UNA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.

PROPUESTA 45/1999

MODIFICACIÓN DE LOS IMPRESOS DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y DEL IRPF A EFECTOS DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS.

PROPUESTA 46/1999

DEBER DE MOTIVACIÓN EN LAS RESOLUCIONES SOBRE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS DICTADAS EN EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO.

PROPUESTA 47/1999

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE CAMBIAN DE RESIDENCIA FISCAL DURANTE EL EJERCICIO.

PROPUESTA 48/1999

MEJORA DEL SERVICIO DE EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS REALIZADOS POR LA AEAT.

PROPUESTA 49/1999

MEDIDAS PARA EVITAR EL SOLAPAMIENTO PRÁCTICO ENTRE EL ITPAJD (MODALIDAD TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS) Y EL IVA.

PROPUESTA 50/1999

REEMBOLSO DE COSTES DE LAS GARANTÍAS APORTADAS EN EL CASO DE ANULACIÓN TOTAL O PARCIAL DE UNA DEUDA TRIBUTARIA POR SENTENCIA O RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA FIRME.

2000

PROPUESTA 1/2000

LEGITIMACIÓN DE LOS DIRECTORES GENERALES O DE DEPARTAMENTO EN EL RECURSO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE ALZADA.

PROPUESTA 2/2000

APORTACIÓN A PLANES DE PENSIONES DE CÓNYUGES NO PERCEPTORES DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO Y/O DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

PROPUESTA 3/2000

CRITERIOS A SEGUIR EN LA REVOCACIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS.

PROPUESTA 4/2000

REGULACIÓN DE LAS COMPETENCIAS DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN ABREVIADA.

PROPUESTA 5/2000

AJUSTE DE RETENCIONES EN CASO DE TRIBUTACIÓN CONJUNTA CON UN SOLO PERCEPTOR DE RENTAS DEL TRABAJO.

PROPUESTA 6/2000

IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LAS AYUDAS Y SUBVENCIONES PÚBLICAS EN EL IRPF.

PROPUESTA 7/2000

INTRODUCCIÓN EN LOS MODELOS DE DECLARACIÓN CENSAL DE UNA CASILLA ESPECÍFICA EN LA QUE CONSTEN LAS FECHAS DE MODIFICACIÓN DE DATOS.

PROPUESTA 8/2000

LUGAR DE PRESENTACIÓN Y REALIZACIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS.

PROPUESTA 9/2000

OBLIGACIÓN DE LAS ENTIDADES COLABORADORAS DE SELLAR LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS NEGATIVAS Y LAS INFORMATIVAS.

PROPUESTA 10/2000

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

POSIBILIDAD DE EFECTUAR EL INGRESO DERIVADO DEL MODELO 309 EN LAS ENTIDADES COLABORADORAS DE RECAUDACIÓN.

PROPUESTA 12/2000

POSIBILIDAD DE QUE LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES PUEDAN ACOGERSE A LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS.

PROPUESTA 13/2000

MOTIVACIÓN DE CAMBIOS DE CRITERIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

PROPUESTA 14/2000

PLAZO DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR ADOR.

PROPUESTA 15/2000

EXTENSIÓN DE EFECTOS DE UNA SENTENCIA FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE. PROCEDIMIENTO A SEGUIR.

PROPUESTA 16/2000

PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE RETENCIONES.

PROPUESTA 17/2000

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 Y PROFESIONALES.

PROPUESTA 19/2000

MEJORA DE LA INTELIGIBILIDAD DE LAS CONDICIONES ESTABLECIDAS EN LA NORMATIVA DEL IRPF QUE EXONERAN A LOS CONTRIBUYENTES DE LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR.

PROPUESTA 20/2000

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS: MATERIALIZACIÓN EN INVERSIONES DE LARGA DURACIÓN.

PROPUESTA 21/2000

RETENCIÓN MATERIAL DE LAS DEVOLUCIONES PROCEDENTES DEL IRPF.

PROPUESTA 22/2000

VALORACIÓN EN EL IRPF DE LAS RENTAS OBTENIDAS EN DIVISAS QUE NO TIENEN CAMBIO FIJO CON EL EURO.

PROPUESTA 23/2000

DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS EN CASO DE FALLECIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE.

PROPUESTA 24/2000

CUANTÍA DE LOS RECURSOS EN EL ÁMBITO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO.

PROPUESTA 25/2000

EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 15 DE JULIO DE 2000 EN EL ARTÍCULO 72 DE LA LGT (RESPONSABILIDAD POR ADQUISICIÓN DE EXPLOTACIONES O ACTIVIDADES ECONÓMICAS).

PROPUESTA 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 INGRESOS A CUENTA.

PROPUESTA 27/2000

CONVENIENCIA DE FORMULAR UNA ADECUADA ADVERTENCIA A LOS CONTRIBUYENTES DE SU DEBER DE DECLARAR EN EL IRPF LAS SUBVENCIONES RECIBIDAS DE LOS ENTES PÚBLICOS.

PROPUESTA 28/2000

LA 'REFORMATIO IN PEIUS' EN LOS SUPUESTOS DE INTERESES DE DEMORA DERIVADOS DE NUEVAS LIQUIDACIONES.

PROPUESTA 29/2000

NECESIDAD DE QUE LA REDUCCIÓN DEL OBJETO DE LA COMPROBACIÓN INSPECTORA SEA AUTORIZADA POR EL INSPECTOR JEFE.

PROPUESTA 30/2000

DISCREPANCIAS ENTRE LOS DATOS AUTOLIQUIDADOS POR EL CONTRIBUYENTE Y LOS CONTENIDOS EN LAS DECLARACIONES INFORMATIVAS DE TERCEROS.

2001

PROPUESTA 1/2001

DISFUNCIONES PROVOCADAS POR LA POSIBLE UTILIZACIÓN DE DISTINTOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE OFICIO DE ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS PARA CUYA RESOLUCIÓN SON COMPETENTES ÓRGANOS DIFERENTES.

PROPUESTA 2/2001

TRATAMIENTO NORMATIVO EN EL IRPF DE LAS INDEMNIZACIONES PERCIBIDAS COMO CONSECUENCIA DE DESPIDO COLECTIVO POR CAUSAS ECONÓMICAS, TÉCNICAS, ORGANIZATIVAS, PRODUCTIVAS O DE FUERZA MAYOR Y POR DESPIDO IMPROCEDENTE. DIFERENCIAS.

PROPUESTA 3/2001

MODIFICACIÓN DE LAS NORMAS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

PROPUESTA 4/2001

IMPOSICIÓN DE SANCIONES DERIVADAS DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS REALIZADAS CON AYUDA DEL PROGRAMA PADRE.

PROPUESTA 5/2001

UNIFICACIÓN DE LOS PLAZOS DE PRESENTACIÓN E INGRESO DE LAS AUTOLIQUIDACIONES DEL IRPF.

PROPUESTA 6/2001

CONSIDERACIÓN DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL CONTRIBUYENTE EN LA TRAMITACIÓN DE APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS.

PROPUESTA 7/2001

CESIÓN DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA POR LA AEAT A JUZGADOS Y TRIBUNALES.

2002

PROPUESTA 1/2002

CREACIÓN DE OFICINA DE RELACIÓN CON LOS TRIBUNALES.

PROPUESTA 2/2002

SUSPENSIÓN DEL 30 POR 100 DE LA SANCIÓN, INICIALMENTE REDUCIDA POR MANIFESTAR LA CONFORMIDAD CON LA PROPUESTA DE REGULARIZACIÓN, CUANDO SE INTERPONGA POSTERIORMENTE CUALQUIER RECLAMACIÓN O RECURSO CONTRA EL ACTO ADMINISTRATIVO QUE CONTIENE DICHA REGULARIZACIÓN.

PROPUESTA 3/2002

SUSTITUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO DENOMINADO DE "REQUERIMIENTOS A CONTRIBUYENTES DE ESPECIAL SEGUIMIENTO".

PROPUESTA 4/2002

SERVICIOS DE INFORMACIÓN Y ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE EN EL CATASTRO.

PROPUESTA 5/2002

MODIFICACIÓN NORMATIVA EN EL IVA, EL IRPF Y EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, EN ORDEN A LA DESAPARICIÓN DE LA ACTUAL RETENCIÓN MATERIAL DE DETERMINADAS DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS.

PROPUESTA 6/2002

DELIMITACIÓN EN LA APLICACIÓN DEL IVA Y DEL ITP EN LAS TRANSMISIONES Y ARRENDAMIENTOS DE BIENES INMUEBLES.

PROPUESTA 7/2002

SEPARACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y LOS DE COMPROBACIÓN Y LIQUIDACIÓN TRIBUTARIAS.

2003

PROPUESTA 1/2003

EXIGENCIA DEL IMPUESTO AL RETENEDOR DESPUÉS DE SATISFECHA LA OBLIGACIÓN PRINCIPAL POR EL CONTRIBUYENTE.

PROPUESTA 2/2003

POSIBILIDAD DE QUE LOS CONTRIBUYENTES ACCEDAN DE UNA FORMA ÁGIL A CONOCER SU SITUACIÓN CENSAL EN CADA MOMENTO.

PROPUESTA 3/2003

RECONOCIMIENTO EXPRESO EN LA FUTURA LEY GENERAL TRIBUTARIA DEL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A SER ACOMPAÑADOS POR PERSONA QUE LES ASISTA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

PROPUESTA 4/2003

NECESIDAD DE REFORZAR LA SEGURIDAD JURÍDICA AL UTILIZAR LOS SERVICIOS DE AYUDA PREVISTOS POR LA AGENCIA TRIBUTARIA DURANTE LA CAMPAÑA DE RENTA, EN PARTICULAR AL DISPONER UN SISTEMA QUE PERMITA IDENTIFICAR LOS JUSTIFICANTES DE INGRESOS O GASTOS Y CERTIFICADOS APORTADOS POR EL CONTRIBUYENTE, VINCULÁNDOLOS CON UNA DECLARACIÓN DEL IRPF ELABORADA POR DICHOS SERVICIOS DE AYUDA CON EL PROGRAMA PADRE MEDIANTE EL SISTEMA DE "CITA PREVIA".

PROPUESTA 5/2003

INCORPORACIÓN DE TÉCNICAS DE ARBITRAJE EN LA PRÓXIMA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

PROPUESTA 6/2003

CONVENIENCIA DE QUE LA ADMINISTRACIÓN COMPRUEBE SIMULTÁNEAMENTE LA REPERCUSIÓN E INGRESO DEL IVA POR LOS PROVEEDORES DEL DENOMINADO "ORO INDUSTRIAL" A EMPRESAS DE JOYERÍA CUANDO EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN A ESTOS ÚLTIMOS SE HA REGULARIZADO EL IVA SOPORTADO, ELIMINANDO COMO DEDUCIBLES DETERMINADAS CUOTAS QUE SE HAN REPERCUTIDO INCORRECTAMENTE POR NO HABER APLICADO LA REGLA DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO, PROCEDIENDO, EN SU CASO, DE OFICIO, AL INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS.

PROPUESTA 7/2003

DÍAS INHÁBILES A EFECTOS DEL CÓMPUTO DE PLAZOS.

PROPUESTA 8/2003

EXIGENCIA DEL IMPUESTO AL RETENEDOR DESPUÉS DE SATISFECHA LA OBLIGACIÓN PRINCIPAL POR EL CONTRIBUYENTE.

PROPUESTA 9/2003

MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 69 DE LA LEY 40/1998, DE 9 DE DICIEMBRE, DEL IRPF, RELATIVO A LA OPCIÓN POR LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA.

2004

PROPUESTA 1/2004

MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 131.1 DEL CÓDIGO PENAL A PROPÓSITO DE LA PRESCRIPCIÓN DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

PROPUESTA 2/2004

LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR POR EL IRPF CUANDO SE OBTIENEN SOLAMENTE PÉRDIDAS PATRIMONIALES Y SU RELACIÓN CON EL MÍNIMO POR DESCENDIENTE.

PROPUESTA 3/2004

NECESIDAD DE APROBACIÓN DE UNA ORDEN INTERPRETATIVA DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 19/1994 (RIC).

PROPUESTA 4/2004

POSIBILIDAD DE AMPLIAR EL CONCEPTO DE MOBILIARIO NORMAL DE UNA HABITACIÓN DE ESTUDIANTE A EFECTOS DE LAS EXENCIONES APLICABLES A LA IMPORTACIÓN DE BIENES.

2005

PROPUESTA 1/2005

REGLAMENTO DE DESARROLLO DEL ARTÍCULO 34.2 LGT POR EL QUE SE REGULA EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

PROPUESTA 2/2005

REFORMA DE LA LEY DEL IVA AL OBJETO DE ACLARAR QUE SE ENTIENDE POR "TERRENOS EN CURSO DE URBANIZACIÓN".

PROPUESTA 3/2005

MODIFICACIÓN NORMATIVA EN EL IRPF PARA QUE LOS AUTOMÓVILES DE TURISMO DESTINADOS A ACTIVIDADES ECONÓMICAS SE CONSIDEREN AFECTOS, AL MENOS EN EL 50%.

PROPUESTA 4/2005

REFORMA EN MATERIA DE NOTIFICACIONES.

2006

PROPUESTA 1/2006

MODIFICACIÓN NORMATIVA EN EL IRPF PARA QUE LAS PLAZAS DE GARAJE DESTINADAS A USO PROPIO DEN DERECHO A LA DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA Y NO GENEREN IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS.

PROPUESTA 2/2006

MODIFICACIÓN DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, EN LO ATINENTE AL PLAZO DE INTERPOSICIÓN DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS CONTRA ACTOS Y RESOLUCIONES EN CASO DE SILENCIO NEGATIVO.

2007

PROPUESTA 1/2007

NOTIFICACIONES MEDIANTE AGENTE TRIBUTARIO. AVISO DE LLEGADA EN EL CORRESPONDIENTE CASILLERO DOMICILIARIO.

PROPUESTA 2/2007

DISMINUCIÓN DE LOS PLAZOS DE SUMINISTRO DE INFORMACIÓN SOBRE LOS PAGOS REALIZADOS POR LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN PERIODO EJECUTIVO.

PROPUESTA 3/2007

EXTENSIÓN DE LOS EFECTOS INTERRUPTIVOS DE LA PRESCRIPCIÓN DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA A LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN DE LAS OBLIGACIONES CONEXAS POR APLICACIÓN DE UN RÉGIMEN DE DIFERIMIENTO.

PROPUESTA 4/2007

EXENCIÓN EN EL IRPF DE DETERMINADAS PRESTACIONES ASISTENCIALES PERCIBIDAS POR PERSONAS CON MINUSVALÍA.

PROPUESTA 5/2007

MODIFICACIÓN DEL CÁLCULO DE LAS RETENCIONES EN EL IRPF DE LOS PAGOS REALIZADOS POR ATENCIÓN A SITUACIONES DE DEPENDENCIA Y ENVEJECIMIENTO Y POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA.

2008

PROPUESTA 1/2008

DEVOLUCIONES A CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES DEL EXCESO SOBRE LA CUOTA DEL IMPUESTO CONSIDERANDO EL MOMENTO DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN Y NO LA FINALIZACIÓN DEL PLAZO PARA EFECTUAR LA MISMA.

PROPUESTA 2/2008

OBLIGACIÓN DE DECLARAR EN LOS SUPUESTOS DE NO EJERCICIO DE LOS BENEFICIOS FISCALES RECOGIDOS EN EL ARTÍCULO 96.4 DE LA LEY DEL IRPF.

2009

PROPUESTA 1/2009

MODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA O DE LOS CRITERIOS ADMINISTRATIVOS APLICABLES A LOS BENEFICIOS CONTEMPLADOS EN EL IVA Y EN EL IEDMT EN LA ADQUISICIÓN Y MATRICULACIÓN DE VEHÍCULOS PARA SER UTILIZADOS POR PERSONAS CON DISCAPACIDAD.

PROPUESTA 2/2009

MANTENIMIENTO DE LA REDUCCIÓN DEL 25% EN LOS RECARGOS POR PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO Y EN LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, CUANDO LOS APLAZAMIENTOS/FRACCIONAMIENTOS SE PAGUEN EN LOS PLAZOS CONCEDIDOS.

PROPUESTA 3/2009

APLICACIÓN DEL MÍNIMO POR DESCENDIENTES CUALQUIERA QUE SEA LA CUANTÍA DE LAS RENTAS DECLARADAS POR LOS MISMOS PROCEDENTES DE PATRIMONIOS PROTEGIDOS.

2010

PROPUESTA 1/2010

MODIFICACIÓN DEL PÁRRAFO TERCERO DEL APARTADO h) DEL ARTÍCULO 7 DE LA LEY 35/2006, DEL IRPF, RELATIVO A EXENCIÓN DE AYUDAS A FAMILIAS NUMEROSAS.

PROPUESTA 2/2010

NORMAS REGULADORAS DEL MÍNIMO POR DESCENDIENTES, ASCENDIENTES Y DISCAPACIDAD EN CASOS DE FALLECIMIENTO DURANTE EL PERIODO IMPOSITIVO DE DESCENDIENTES O ASCENDIENTES.

PROPUESTA 3/2010

MODIFICACIÓN DE LA REGULACIÓN DEL REQUISITO DE ESTAR AL CORRIENTE EN EL PAGO DE SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS POR PARTE DE LOS CÓNYUGES QUE SE ACOGEN AL PROCEDIMIENTO DE COMPENSACIÓN ESTABLECIDO EN LA NORMATIVA REGULADORA DEL IRPF.

PROPUESTA 4/2010

MODIFICACIÓN DE LA REGULACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL EN LOS SUPUESTOS DE NULIDAD MATRIMONIAL, DIVORCIO O SEPARACIÓN JUDICIAL.

2011

PROPUESTA 1/2011

PROBLEMAS DERIVADOS DE LA EXIGENCIA DE CONSTITUCIÓN DE GARANTÍA COMO REQUISITO PREVIO A LAS DEVOLUCIONES DEL IVA.

PROPUESTA 2/2011

DEDUCIBILIDAD EN EL IRPF DE LAS RETENCIONES CORRESPONDIENTES A RENTAS NO PERCIBIDAS QUE TRIBUTAN DE FORMA EFECTIVA EN EL TRIBUTO.

PROPUESTA 3/2011

MODIFICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR ASCENDIENTES EN LA NORMATIVA REGULADORA DEL IRPF.

2012

Durante el año 2012 el Consejo para la Defensa del Contribuyente no estimó precisa la presentación de ninguna propuesta normativa a la Secretaría de Estado de Hacienda.

2013

Durante el año 2013 el Consejo para la Defensa del Contribuyente no estimó precisa la presentación de ninguna propuesta normativa a la Secretaría de Estado de Hacienda.

2014

PROPUESTA 1/2014

PARA ADAPTAR LA ACTUAL LEY 35/2006, DE IRPF, AL FALLO DE LA STC.19/2012, DE 15 DE FEBRERO

PROPUESTA 2/2014

DE REGULACIÓN EN EL IRPF EN CASO DE TRANSMISIÓN POR EL USUFRUCTUARIO DE SU VIVIENDA HABITUAL

2015

PROPUESTA 1/2015

SOBRE SUPUESTOS DE INGRESOS PERCIBIDOS COMO CONSECUENCIA DEL RECONOCIMIENTO DE DERECHOS ECONÓMICOS LABORALES POR RESOLUCIÓN JUDICIAL FIRME

PROPUESTA 2/2015

DE MODIFICACIÓN QUE REALIZA EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN RELACIÓN CON LA PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LOS SUPUESTOS DE APLICACIÓN DE LA NORMATIVA ESTATAL

2016

Durante el año 2016 el Consejo para la Defensa del Contribuyente no estimó precisa la presentación de ninguna propuesta normativa a la Secretaría de Estado de Hacienda.

2017

Durante el año 2017 el Consejo para la Defensa del Contribuyente no estimó precisa la presentación de ninguna propuesta normativa a la Secretaría de Estado de Hacienda.

2018

PROPUESTA 1/2018

EXISTENCIA DE PLURALIDAD DE DEUDORES Y PROBLEMAS ADVERTIDOS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

2019

PROPUESTA 1/2019

PROPUESTA NORMATIVA 1/2019, SOBRE LAS CONSECUENCIAS RESPECTO DE LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR POR IRPF EN SUPUESTOS DE OBTENCIÓN DE NUEVAS RENTAS DE PEQUEÑA CUANTÍA.

PROPUESTA 2/2019

DEVENGO DE INTERESES DE DEMORA EN LOS SUPUESTOS DE EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES.

PROPUESTA 3/2019

INTERESES DE DEMORA SUSPENSIVOS DERIVADOS DE UNA DEUDA QUE SE ENCUENTRE EN PERIODO EJECUTIVO AL MOMENTO DE IMPUGNARSE.

2020

PROPUESTA 1/2020

PROPUESTA NORMATIVA 1/2020, APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 188.3 LGT.

2021

PROPUESTA 1/2021

REFORMA DE LA REDUCCIÓN EN BASE IMPONIBLE POR TRIBUTACIÓN CONJUNTA DEL ARTÍCULO 84.2.4º DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN SUPUESTOS DE DIVORCIO CON CUSTODIA COMPARTIDA.

2022

PROPUESTA 1/2022

MEJORA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE DECLARACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

PROPUESTA 2/2022

DATOS FISCALES RELATIVOS A IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO

PROPUESTA 3/2022

INCORPORACIÓN DEL DERECHO AL ERROR AL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL.

2023

PROPUESTA 1/2023

POSIBLE REFORMA DE LA REGULACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS ATRASOS EN EL IRPF.

PROPUESTA 2/2023

CÓMPUTO DE LOS PLAZOS PARA INTERPONER RECURSO DE REPOSICIÓN Y RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA EN CASOS DE RETRASOS EN LA ENTREGA DEL EXPEDIENTE AL CONTRIBUYENTE

Clasificadas por materias

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria

1. Liquidaciones instantáneas en procedimientos de comprobación. (11/97)
2. Improcedencia de requerimientos de contenido genérico en procedimientos de comprobaciones abreviadas. (17/97)
3. Necesidad de documentar las actuaciones de comprobación abreviada de los órganos de gestión. (13/98)
4. Desarrollo del procedimiento de la tasación pericial contradictoria. (17/98)
5. Supresión de determinadas comunicaciones efectuadas por los órganos de gestión de la AEAT. (22/98)
6. Impulso de las devoluciones de oficio de ingresos indebidos por los órganos de gestión de la AEAT. (27/98)
7. Reglamentación del procedimiento de comprobación abreviada. (29/98)
8. Cancelación de la baja en el índice de entidades y de la consiguiente nota registral conforme al artículo 137 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (6/99)
9. Ejecución por la Administración Tributaria de las resoluciones estimatorias de los Tribunales Económico- Administrativos. (21/99)
10. Regulación de las competencias de los órganos de gestión en el procedimiento de comprobación abreviada. (4/00)
11. Introducción en los modelos de declaración censal de una casilla específica en la que consten las fechas de modificación de datos. (7/00)
12. Discrepancias entre los datos autoliquidados por el contribuyente y los contenidos en las declaraciones informativas de terceros. (30/00)
13. Sustitución del procedimiento denominado de "requerimientos a contribuyentes de especial seguimiento". (3/02)
14. Cómputo de los plazos para interponer recurso de reposición y reclamación económico-administrativa en casos de retrasos en la entrega del expediente al contribuyente. (2/23)

2. Actuaciones y procedimientos de Inspección

1. Incidencia del sobreseimiento de las actuaciones judiciales penales en delitos contra la Hacienda Pública en el procedimiento inspector. (10/98)
2. Garantías del contribuyente ante actuaciones inspectoras que aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de los delitos contra la Hacienda Pública. (11/98)
3. Reanudación de las actuaciones inspectoras tras el sobreseimiento firme de actuaciones judiciales penales en delitos contra la Hacienda Pública. (12/98)

4. Necesidad de formalizar y poner en conocimiento del obligado tributario las diligencias en las que consten los hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública previsto en el artículo 305 del Código Penal. (28/98)
5. Posibilidad de intervención de los socios como interesados en el procedimiento de inspección seguido con la entidad transparente. (34/99)
6. Posibilidad de que las sociedades de profesionales puedan acogerse a la reserva para inversiones en Canarias. (12/00)
7. Necesidad de que la reducción del objeto de la comprobación inspectora sea autorizada por el inspector jefe. (29/00)

3. Actuaciones y procedimientos de recaudación

1. Exigencia de valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales cuando el valor catastral de dichos bienes cubre el importe de las deudas aplazables o fraccionables. (5/98)
2. Procedimiento para el reembolso del coste de las garantías aportadas en la suspensión de deudas tributarias. (1/99)
3. Competencia de los órganos de recaudación en el ejercicio de facultades de comprobación e investigación sobre la existencia y situación de bienes o derechos de los obligados al pago, especialmente en la tramitación de expedientes de derivación de responsabilidad tributaria. (12/99)
4. Garantías a prestar en supuestos de derivación de responsabilidad a varios administradores. (16/99)
5. Modificación del procedimiento de ingreso de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias. (19/99)
6. Gestión de devoluciones tributarias cuando el beneficiario resulta deudor frente a la Hacienda Pública. (29/99)
7. Aplicación del principio de proporcionalidad en las actuaciones de embargo realizadas por los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria. (32/99)
8. Reembolso de costes de las garantías aportadas en el caso de anulación total o parcial de una deuda tributaria por sentencia o resolución administrativa firme. (50/99)
9. Consideración de la capacidad económica del contribuyente en la tramitación de aplazamientos y fraccionamientos. (6/01)
10. Disminución de los plazos de suministro de información sobre los pagos realizados por los obligados tributarios en periodo ejecutivo. (2/07)
11. Existencia de pluralidad de deudores y problemas advertidos en la aplicación de los tributos. (1/18)
12. Intereses de demora suspensivos derivados de una deuda que se encuentre en periodo ejecutivo al momento de impugnarse. (3/19).

4. Actuaciones y procedimientos de recaudación (convenio)

1. Embargos de devoluciones tributarias practicados por la AEAT en procedimientos de recaudación de deudas de otras Administraciones. (7/98)

5. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria

1. Cesión de información tributaria por la AEAT a Juzgados y Tribunales. (7/01)
2. Reforma en materia de Notificaciones. (4/05)

6. Colaboración social en la aplicación de los tributos

1. El IVA en el suministro de información de los registradores de la propiedad. (9/99)

7. Compensación

1. Compensación de deudas en periodo voluntario. (2/97)

8. Declaración de lesividad

1. Disfunciones provocadas por la posible utilización de distintos procedimientos de revisión de oficio de actos administrativos tributarios para cuya resolución son competentes órganos diferentes. (1/01)

9. Derechos y garantías de los obligados tributarios

1. Aplicación y/o modificación de la disposición final 4ª de la ley 29/1994, de arrendamientos urbanos. (16/97)
2. Deber de motivación en el procedimiento tributario sancionador. (20/97)
3. Conveniencia de que la información facilitada a los contribuyentes al inicio de las actuaciones de comprobación e inspección incluya la posibilidad de dirigirse al Consejo para la Defensa del Contribuyente. (9/98)
4. Necesidad de documentar las actuaciones de comprobación abreviada de los órganos de gestión. (13/98)
5. Expedición de factura correspondiente a venta de impresos o modelos oficiales por parte de los servicios competentes de la AEAT. (14/98)
6. Aplicación del artículo 35 de la ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes, sobre suspensión de la ejecución de las sanciones. (18/98)
7. Habilitación de modelo acreditativo de la comparecencia del contribuyente en las oficinas de la AEAT para la atención de requerimientos. (19/98)
8. Supresión de determinadas comunicaciones efectuadas por los órganos de gestión de la AEAT. (22/98)
9. Obligatoriedad de que las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias lo mencionen expresamente en su título. (24/98)
10. Mejora del servicio al contribuyente en relación con las entidades que prestan el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la AEAT. (25/98)
11. Reglamentación del procedimiento de comprobación abreviada. (29/98)

12. Procedimiento para el reembolso del coste de las garantías aportadas en la suspensión de deudas tributarias. (1/99)
13. Constancia de la identificación de los interesados y/o sus representantes en los procedimientos tributarios. (4/99)
14. Redacción de comunicaciones de la AEAT a los contribuyentes. (38/99)
15. Presentación de documentos en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por parte de no residentes. (39/99)
16. Reembolso de costes de las garantías aportadas en el caso de anulación total o parcial de una deuda tributaria por sentencia o resolución administrativa firme. (50/99)
17. Extensión de efectos de una sentencia favorable al contribuyente. Procedimiento a seguir. (15/00)
18. Suspensión del acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas entre residentes. (17/00)
19. Servicios de información y atención al contribuyente en el Catastro. (4/02)
20. Posibilidad de que los contribuyentes accedan de una forma ágil a conocer su situación censal en cada momento. (2/03)
21. Reconocimiento expreso en la futura Ley General Tributaria del derecho de los contribuyentes a ser acompañados por persona que les asista en los procedimientos tributarios. (3/03)
22. Incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español. (3/22)

10. Devolución de ingresos indebidos

1. Conveniencia de establecer plazos para las devoluciones tributarias relacionadas con los impuestos especiales. (7/97)
2. Solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondientes a cuotas tributarias de repercusión obligatoria en el ámbito del IVA. (3/98)
3. Impulso de las devoluciones de oficio de ingresos indebidos por los órganos de gestión de la AEAT. (27/98)
4. Cómputo de intereses a favor del contribuyente en el supuesto de devolución de ingresos indebidos. (42/99)
5. Ejecución de sentencias y resoluciones que comportan devoluciones de cantidades embargadas que afectan a las Administraciones Públicas y a la AEAT. (43/99)
6. Procedimiento de rectificación de retenciones. (16/00)
7. 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. (26/00)
8. Conveniencia de que la Administración compruebe simultáneamente la repercusión e ingreso del IVA por los proveedores del denominado "oro industrial" a empresas de joyería cuando en un procedimiento de comprobación a estos últimos se ha regularizado el IVA soportado, eliminando como deducibles determinadas cuotas que se han

repercutido incorrectamente por no haber aplicado la regla de inversión del sujeto pasivo, procediendo, en su caso, de oficio, al inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. (6/03)

11. Domicilio fiscal

1. Conveniencia de establecer un impreso para el cambio de domicilio fiscal que permita su tratamiento informático. (15/97)

12. Emisión de certificados tributarios

1. Normas de desarrollo del convenio hispano-alemán, a efectos de determinadas actuaciones de la administración española. (4/97)
2. Solicitud de certificados catastrales en casos de justicia gratuita. (13/97)
3. Procedimiento de expedición de certificados exigidos en las convocatorias de ayudas por las Administraciones Públicas. (15/98)
4. Mejora en el servicio de expedición de certificados realizados por la AEAT y la Dirección General del Catastro. (20/98)
5. Mejora del servicio de expedición de certificados realizados por la AEAT a empresas de transporte de mercancías por carretera. (3/99)
6. Procedimiento para evitar la solicitud de certificados al Catastro con motivo de determinadas convocatorias de ayudas públicas. (22/99)
7. Comunicación de información de la Administración Tributaria a las comisiones de asistencia jurídica gratuita. (28/99)
8. Actuaciones para la emisión de certificaciones catastrales de existencia o carencia de bienes, referidas a la totalidad del territorio de régimen común. (30/99)
9. Mejora del servicio de expedición de certificados realizados por la AEAT. (48/99)

13. Fases de los procedimientos tributarios

1. Plazo de inicio del procedimiento sancionador. (14/00)

14. Garantías de la deuda tributaria

1. Conveniencia de dictar instrucciones para la debida formalización de aval bancario en los casos de suspensión de la ejecución de actos administrativos. (12/97)
2. Exigencia de valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales cuando el valor catastral de dichos bienes cubre el importe de las deudas aplazables o fraccionables. (5/98)
3. Aplicación del importe de un depósito al pago de una deuda tributaria confirmada por resolución de un Tribunal Económico-Administrativo o por sentencia judicial. (15/99)
4. Garantías a prestar en supuestos de derivación de responsabilidad a varios administradores. (16/99)
5. Reembolso de costes de las garantías aportadas en el caso de anulación total o parcial de una deuda tributaria por sentencia o resolución administrativa firme. (50/99)

6. Legitimación de los directores generales o de Departamento en el recurso económico-administrativo de alzada. (1/00)
7. Requisitos de la fianza personal y solidaria prevista en el artículo 75.6 c) del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. (10/00)
8. Problemas derivados de la exigencia de constitución de garantía como requisito previo a las devoluciones del IVA. (1/11)

15. Información y asistencia a los obligados tributarios

1. Suministro de impresos para cumplimentar declaraciones tributarias en los Consulados de España en el extranjero. (10/97)
2. Aplicación del artículo 118 de la ley 37/1992 del IVA tras la nueva redacción del artículo 115 de la misma dada por la ley 66/1997 y la entrada en vigor de la ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente. (16/98)
3. Necesidad de incorporar en los impresos oficiales de declaración-liquidación tributaria información sobre los procedimientos, plazos y órganos ante los que promover su rectificación o impugnación. (7/99)
4. Cumplimiento de los deberes de información y asistencia impuestos en los artículos 6.4 y 7 de la Ley 1/1998. (14/99)
5. Información al contribuyente sobre plazo de silencio en las reclamaciones económico-administrativas. (17/99)
6. Eficacia retroactiva de las liquidaciones practicadas en determinadas declaraciones del IRPF presentadas a través del denominado programa PADRE. (24/99)
7. Presentación de autoliquidaciones extemporáneas. (37/99)
8. Redacción de comunicaciones de la AEAT a los contribuyentes. (38/99)
9. Presentación de documentos en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por parte de no residentes. (39/99)
10. Conveniencia de formular una adecuada advertencia a los contribuyentes de su deber de declarar en el IRPF las subvenciones recibidas de los entes públicos. (27/00)
11. Imposición de sanciones derivadas de declaraciones tributarias realizadas con ayuda del programa PADRE. (4/01)
12. Servicios de información y atención al contribuyente en el Catastro. (4/02)
13. Posibilidad de que los contribuyentes accedan de una forma ágil a conocer su situación censal en cada momento. (2/03)
14. Necesidad de reforzar la seguridad jurídica al utilizar los servicios de ayuda previstos por la Agencia Tributaria durante la campaña de renta, en particular al disponer un sistema que permita identificar los justificantes de ingresos o gastos y certificados aportados por el contribuyente, vinculándolos con una declaración del IRPF elaborada por dichos servicios de ayuda con el programa PADRE mediante el sistema de "cita previa". (4/03)

16. Interpretación, calificación e integración

1. Reserva para inversiones en Canarias: materialización en inversiones de larga duración. (20/00)

17. Notificaciones

1. Incorporación en los programas informáticos del domicilio a efectos de notificación. (9/97)
2. Conveniencia de establecer un impreso para el cambio de domicilio fiscal que permita su tratamiento informático. (15/97)
3. Orden alfabético en las notificaciones a través de boletines oficiales. (1/98)
4. Aplicación de la normativa existente sobre notificaciones tributarias por correo realizadas por la entidad pública empresarial "Correos y Telégrafos". (21/98)
5. Necesidad de grabación y tratamiento informático de los datos del representante para una correcta gestión del IRNR. (5/99)
6. Práctica de notificaciones en apartados de correos. (10/99)
7. Comunicación al nuevo domicilio conocido previa a la notificación por comparecencia. (13/99)
8. Redacción de comunicaciones de la AEAT a los contribuyentes. (38/99)
9. Reforma en materia de notificaciones. (4/05)
10. Notificaciones mediante agente tributario. Aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario. (1/07)
11. Cómputo de los plazos para interponer recurso de reposición y reclamación económico-administrativa en casos de retrasos en la entrega del expediente al contribuyente (2/23)

18. Obligación de resolver y plazos de resolución

1. Actualización de plantillas en los tribunales económico-administrativos. (21/97)
2. Incidencia del sobreseimiento de las actuaciones judiciales penales en delitos contra la Hacienda Pública en el procedimiento inspector. (10/98)
3. Aplicación del artículo 118 de la ley 37/1992 del IVA tras la nueva redacción del artículo 115 de la misma dada por la ley 66/1997 y la entrada en vigor de la ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente. (16/98)
4. Cumplimiento por la Administración Tributaria de los plazos establecidos en el ordenamiento jurídico. (35/99)
5. Retención material de las devoluciones procedentes del IRPF. (21/00)
6. Devoluciones tributarias en caso de fallecimiento del contribuyente. (23/00)
7. Devoluciones a contribuyentes no residentes del exceso sobre la cuota del impuesto considerando el momento de la presentación de la declaración y no la finalización del plazo para efectuar la misma. (1/08)

19. Obligaciones tributarias accesorias

1. Liquidación por intereses de demora de sanciones tributarias con posterioridad a su condonación. (8/97)
2. Liquidaciones instantáneas en procedimientos de comprobación. (11/97)
3. Periodo de cómputo de los intereses de demora en determinadas liquidaciones efectuadas por el IRPF. (18/99)
4. Eficacia retroactiva de las liquidaciones practicadas en determinadas declaraciones del IRPF presentadas a través del denominado programa PADRE. (24/99)
5. Unificación de los plazos de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del IRPF. (5/01)
6. Mantenimiento de la reducción del 25% en los recargos por presentación de declaración extemporánea sin requerimiento previo y en las sanciones tributarias, cuando los aplazamientos / fraccionamientos se paguen en los plazos concedidos. (2/09)
7. Devengo de intereses de demora en los supuestos de ejecución de resoluciones administrativas y judiciales. (2/19)
8. Datos fiscales relativos a impuestos pagados en el extranjero. (2/22)

20. Obligaciones tributarias formales

1. Diferenciación de rentas recibidas por representantes legales de menores o incapacitados. (23/98)
2. Obligación de las entidades colaboradoras de sellar las declaraciones tributarias negativas y las informativas. (9/00)

21. Obligaciones y deberes de la Administración Tributaria

1. Expedición de factura correspondiente a venta de impresos o modelos oficiales por parte de los servicios competentes de la AEAT. (14/98)
2. Sobre la modificación de los impresos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF a efectos de la Reserva para Inversiones en Canarias. (45/99)

22. Obligados tributarios – Representación

1. Necesidad de cobertura normativa en las actuaciones de los órganos de gestión en materia de representación. (8/98)
2. Constancia de la identificación de los interesados y/o sus representantes en los procedimientos tributarios. (4/99)
3. Reconocimiento expreso en la futura Ley General Tributaria del derecho de los contribuyentes a ser acompañados por persona que les asista en los procedimientos tributarios. (3/03)

23. Obligados tributarios – Responsables

1. Modificación del Reglamento de Registro Mercantil con la finalidad de que para la inscripción del nombramiento como administrador de una sociedad sea imprescindible la expresa aceptación del interesado. (27/99)

2. Posibilidad de intervención de los socios como interesados en el procedimiento de inspección seguido con la entidad transparente. (34/99)
3. Efectos de la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 en el artículo 72 de la LGT (responsabilidad por adquisición de explotaciones o actividades económicas). (25/00)
4. Exigencia del impuesto al retenedor después de satisfecha la obligación principal por el contribuyente. (1/03)
5. Exigencia del impuesto al retenedor después de satisfecha la obligación principal por el contribuyente. (8/03)
6. Mejora de los procedimientos de declaración de la responsabilidad tributaria. (1/22)

24. Pago

1. Mejora del servicio al contribuyente en relación con las entidades que prestan el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la AEAT. (25/98)
2. Gastos bancarios derivados del cobro de cheques emitidos por el Tesoro Público como consecuencia de devoluciones tributarias. (8/99)
3. Aplicación del importe de un depósito al pago de una deuda tributaria confirmada por resolución de un Tribunal Económico-Administrativo o por sentencia judicial. (15/99)
4. Modificación del procedimiento de ingreso de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias. (19/99)
5. Presentación de autoliquidaciones extemporáneas. (37/99)
6. Lugar de presentación y realización de ingresos tributarios. (8/00)
7. Posibilidad de efectuar el ingreso derivado del modelo 309 en las entidades colaboradoras de recaudación. (11/00)

25. Prescripción

1. Interrupción de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos de un ejercicio derivado de la corrección de la imputación temporal de ingresos a un ejercicio posterior. (33/99)
2. 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. (26/00)
3. Extensión de los efectos interruptivos de la prescripción de una obligación tributaria a los plazos de prescripción de las obligaciones conexas por aplicación de un régimen de diferimiento. (3/07)

26. Procedimientos ordinarios de revisión

1. Suspensión de la ejecución de los actos tributarios por los Tribunales Económico-Administrativos conforme al artículo 76 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. (2/99)
2. Información al contribuyente sobre plazo de silencio en las reclamaciones económico-administrativas. (17/99)

3. Ejecución por la Administración Tributaria de las resoluciones estimatorias de los Tribunales Económico- Administrativos. (21/99)
4. Efectos sobre los Tribunales Económico-Administrativos de la disposición final tercera de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. (23/99)
5. Reglas de acumulación de reclamaciones de distinta cuantía ante los Tribunales Económico-Administrativos. (26/99)
6. Deber de motivación en las resoluciones sobre infracciones y sanciones tributarias dictadas en el procedimiento económico-administrativo. (46/99)
7. Legitimación de los directores generales o de Departamento en el recurso económico-administrativo de alzada. (1/00)
8. Requisitos de la fianza personal y solidaria prevista en el artículo 75.6 c) del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. (10/00)
9. Suspensión del acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas entre residentes. (17/00)
10. Controversias en materia de expedición y entrega de facturas. Planteamiento en vía económico-administrativa. (18/00)
11. Cuantía de los recursos en el ámbito contencioso-administrativo tributario. (24/00)
12. La 'reformatio in peius' en los supuestos de intereses de demora derivados de nuevas liquidaciones. (28/00)
13. Incorporación de técnicas de arbitraje en la próxima Ley General Tributaria. (5/03)
14. Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en lo atinente al plazo de interposición de las reclamaciones económico-administrativas contra actos y resoluciones en caso de silencio negativo. (2/06)
15. Cómputo de los plazos para interponer recurso de reposición y reclamación económico-administrativa en casos de retrasos en la entrega del expediente al contribuyente (2/23)

27. Prueba

1. Fundamentación por parte de la Administración en la determinación del módulo correspondiente a los no asalariados. (6/98)

28. Rectificación de errores

1. Necesidad de dotar de funcionalidad al procedimiento de rectificación de errores materiales o de hecho del artículo 156 de la LGT. (18/97)
2. Posibilidad de que la Administración Tributaria revise de oficio actos administrativos que ya estén siendo objeto de una reclamación económico-administrativa. (44/99)
3. Incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español. (3/22)

29. Recurso contencioso administrativo

1. Cuantía de los recursos en el ámbito contencioso-administrativo tributario. (24/00)

30. Régimen sancionador

1. Liquidación por intereses de demora de sanciones tributarias con posterioridad a su condonación. (8/97)
2. Deber de motivación en el procedimiento tributario sancionador. (20/97)
3. Aplicación del artículo 35 de la ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes, sobre suspensión de la ejecución de las sanciones. (18/98)
4. Deber de motivación en las resoluciones sobre infracciones y sanciones tributarias dictadas en el procedimiento económico-administrativo. (46/99)
5. Plazo de inicio del procedimiento sancionador. (14/00)
6. Conveniencia de formular una adecuada advertencia a los contribuyentes de su deber de declarar en el IRPF las subvenciones recibidas de los entes públicos. (27/00)
7. Imposición de sanciones derivadas de declaraciones tributarias realizadas con ayuda del programa PADRE. (4/01)
8. Suspensión del 30 por 100 de la sanción, inicialmente reducida por manifestar la conformidad con la propuesta de regularización, cuando se interponga posteriormente cualquier reclamación o recurso contra el acto administrativo que contiene dicha regularización. (2/02)
9. Separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias. (7/02)
10. Exigencia del impuesto al retenedor después de satisfecha la obligación principal por el contribuyente. (8/03)
11. Mantenimiento de la reducción del 25% en los recargos por presentación de declaración extemporánea sin requerimiento previo y en las sanciones tributarias, cuando los aplazamientos/fraccionamientos se paguen en los plazos concedidos. (2/09).
12. Aplicación de la reducción del artículo 188.3 LGT. (1/20)
13. Incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español. (3/22)

31. Revisión actos nulos de pleno derecho

1. Posibilidad de que la Administración Tributaria revise de oficio actos administrativos que ya estén siendo objeto de una reclamación económico-administrativa. (44/99)
2. Disfunciones provocadas por la posible utilización de distintos procedimientos de revisión de oficio de actos administrativos tributarios para cuya resolución son competentes órganos diferentes. (1/01)

32. Revocación

1. Liquidaciones provisionales en relación con aportaciones a planes de pensiones efectuadas con posterioridad a la jubilación. (41/99)
2. Posibilidad de que la Administración Tributaria revise de oficio actos administrativos que ya estén siendo objeto de una reclamación económico-administrativa. (44/99)
3. Criterios a seguir en la revocación de actos tributarios. (3/00)

33. Tecnologías informáticas y telemáticas

1. Disminución de los plazos de suministro de información sobre los pagos realizados por los obligados tributarios en periodo ejecutivo. (2/07)

II. IRPF

1. Actividades económicas

1. Obligatoriedad de la renuncia expresa al método de estimación objetiva. (19/97)
2. Modificación normativa en el IRPF para que los automóviles de turismo destinados a actividades económicas se consideren afectos, al menos en el 50%. (3/05)

2. Autoliquidaciones. Compensación entre cónyuges

1. Modificación de la regulación del requisito de estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias por parte de los cónyuges que se acogen al procedimiento de compensación establecido en la normativa reguladora del IRPF. (3/10)

3. Circunstancias personales y familiares

1. La obligación de declarar por el IRPF cuando se obtienen solamente pérdidas patrimoniales y su relación con el mínimo por descendiente. (2/04)
2. Aplicación del mínimo por descendientes cualquiera que sea la cuantía de las rentas declaradas por los mismos procedentes de patrimonios protegidos. (3/09)
3. Normas reguladoras del mínimo por descendientes, ascendientes y discapacidad en casos de fallecimiento durante el periodo impositivo de descendientes o ascendientes. (2/10)
4. Tributación de las cuantías abonadas por pensiones de alimentos en los supuestos de separación y divorcio en relación con la STC 19/2012, de 15 de febrero. (1/14)

4. Contribuyentes

1. Revisión del tratamiento de rentas de capital en convenios de doble imposición. (3/97)
2. Tratamiento tributario de las personas físicas que cambian de residencia fiscal durante el ejercicio. (47/99)

5. Convenios doble imposición

1. Revisión del tratamiento de rentas de capital en convenios de doble imposición. (3/97)
2. Tratamiento tributario de las personas físicas que cambian de residencia fiscal durante el ejercicio. (47/99)

6. Declaraciones

1. Suministro de impresos para cumplimentar declaraciones tributarias en los Consulados de España en el extranjero. (10/97)
2. Eficacia retroactiva de las liquidaciones practicadas en determinadas declaraciones del IRPF presentadas a través del denominado programa PADRE. (24/99)

3. Mejora de la inteligibilidad de las condiciones establecidas en la normativa del IRPF que exoneran a los contribuyentes de la obligación de declarar. (19/00)
4. Imposición de sanciones derivadas de declaraciones tributarias realizadas con ayuda del programa PADRE. (4/01)
5. Unificación de los plazos de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del IRPF. (5/01)
6. Necesidad de reforzar la seguridad jurídica al utilizar los servicios de ayuda previstos por la Agencia Tributaria durante la campaña de renta, en particular al disponer un sistema que permita identificar los justificantes de ingresos o gastos y certificados aportados por el contribuyente, vinculándolos con una declaración del IRPF elaborada por dichos servicios de ayuda con el programa PADRE mediante el sistema de "cita previa". (4/03)
7. La obligación de declarar por el IRPF cuando se obtienen solamente pérdidas patrimoniales y su relación con el mínimo por descendiente. (2/04)
8. Obligación de declarar en los supuestos de no ejercicio de los beneficios fiscales recogidos en el artículo 96.4 de la Ley del IRPF. (2/08)
9. Consecuencias respecto de la obligación de declarar por IRPF en supuestos de obtención de nuevas rentas de pequeña cuantía. (1/19)

7. Deducción adquisición vivienda

1. Modificación normativa en el IRPF para que las plazas de garaje destinadas a uso propio den derecho a la deducción por adquisición de vivienda y no generen imputación de rentas inmobiliarias. (1/06)
2. Modificación de la regulación de la deducción por adquisición de vivienda habitual en los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial. (4/10)

8. Deducciones cuota

1. Sobre la modificación de los impresos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF a efectos de la Reserva para Inversiones en Canarias. (45/99)
2. Necesidad de aprobación de una Orden interpretativa del artículo 27 de la ley 19/1994 (RIC). (3/04)
3. Deducibilidad en el IRPF de las retenciones correspondientes a rentas no percibidas que tributan de forma efectiva en el tributo. (2/11)

9. Ganancias y pérdidas patrimonio

1. Cómputo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a efectos de la determinación del incremento de valor en el IRPF. (6/97)
2. Conveniencia de formular una adecuada advertencia a los contribuyentes de su deber de declarar en el IRPF las subvenciones recibidas de los entes públicos. (27/00)
3. Modificación de la regulación de la deducción por adquisición de vivienda habitual en los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial. (4/10)
4. Tributación de las ganancias patrimoniales en caso de enajenación del derecho de usufructuario sobre su vivienda habitual (2/14)

10. Gestión del impuesto

1. Diferenciación en el modelo anual de declaración del IRPF de los rendimientos del capital mobiliario de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales y profesionales y de sus correspondientes retenciones. (26/98)
2. Necesidad de grabación y tratamiento informático de los datos del representante para una correcta gestión del IRNR. (5/99)
3. Ajuste de retenciones en caso de tributación conjunta con un solo perceptor de rentas del trabajo. (5/00)
4. Retención material de las devoluciones procedentes del IRPF. (21/00)
5. Devoluciones tributarias en caso de fallecimiento del contribuyente. (23/00)
6. Modificación normativa en el IVA, el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades, en orden a la desaparición de la actual retención material de determinadas devoluciones tributarias. (5/02)
7. Exigencia del impuesto al retenedor después de satisfecha la obligación principal por el contribuyente. (1/03)
8. Modificación del cálculo de las retenciones en el IRPF de los pagos realizados por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y por adquisición de vivienda. (5/07)

11. Hecho imponible y rentas exentas

1. Tratamiento fiscal de las pensiones por incapacidad. (5/97)
2. Tratamiento normativo en el IRPF de las indemnizaciones percibidas como consecuencia de despido colectivo por causas económicas, técnicas, organizativas, productivas o de fuerza mayor y por despido improcedente. Diferencias. (2/01)
3. Exención en el IRPF de determinadas prestaciones asistenciales percibidas por personas con minusvalía. (4/07)
4. Modificación del párrafo tercero del apartado h) del artículo 7 de la ley 35/2006, del IRPF, relativo a exención de ayudas a familias numerosas. (1/10)

12. Imputación de rentas inmobiliarias

1. Modificación normativa en el IRPF para que las plazas de garaje destinadas a uso propio den derecho a la deducción por adquisición de vivienda y no generen imputación de rentas inmobiliarias. (1/06)

13. Imputación temporal de rentas

1. Liquidaciones provisionales en relación con aportaciones a planes de pensiones efectuadas con posterioridad a la jubilación. (41/99)
2. Imputación temporal de las ayudas y subvenciones públicas en el IRPF. (6/00)
3. Valoración en el IRPF de las rentas obtenidas en divisas que no tienen cambio fijo con el euro. (22/00)
4. Ingresos percibidos como consecuencia del reconocimiento de derechos económicos laborales por resolución judicial firme. (1/15)

5. Posible reforma de la regulación de la tributación de los atrasos en el IRPF. (1/23)

14. Individualización de rentas

1. Diferenciación de rentas recibidas por representantes legales de menores o incapacitados. (23/98)
2. Diferenciación en el modelo anual de declaración del IRPF de los rendimientos del capital mobiliario de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales y profesionales y de sus correspondientes retenciones. (26/98)
3. Liquidaciones provisionales en relación con aportaciones a planes de pensiones efectuadas con posterioridad a la jubilación. (41/99)

15. Pagos a cuenta

1. Ajuste de retenciones en caso de tributación conjunta con un solo perceptor de rentas del trabajo. (5/00)
2. Procedimiento de rectificación de retenciones. (16/00)
3. Exigencia del impuesto al retenedor después de satisfecha la obligación principal por el contribuyente. (1/03)
4. Exigencia del impuesto al retenedor después de satisfecha la obligación principal por el contribuyente. (8/03)
5. Modificación del cálculo de las retenciones en el IRPF de los pagos realizados por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y por adquisición de vivienda. (5/07)
6. Datos fiscales relativos a impuestos pagados en el extranjero. (2/22)

16. Reducciones

1. Determinación de la cuantía de las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y por alimentos a favor de los hijos a efectos del IRPF. (25/99)
2. Aportación a planes de pensiones de cónyuges no perceptores de rendimientos del trabajo y/o de actividades económicas. (2/00)
3. Modificación de la reducción por ascendientes en la normativa reguladora del IRPF. (3/11)

17. Rendimientos capital inmobiliario

1. Aplicación y/o modificación de la disposición final 4ª de la ley 29/1994, de arrendamientos urbanos. (16/97)

18. Rendimientos del trabajo

1. Tratamiento normativo en el IRPF de las indemnizaciones percibidas como consecuencia de despido colectivo por causas económicas, técnicas, organizativas, productivas o de fuerza mayor y por despido improcedente. Diferencias. (2/01)

19. Tributación familiar

1. Posibilidad de cambio de opción de la modalidad de tributación una vez concluido el plazo de declaración voluntaria del IRPF. (31/99)

2. Modificación del artículo 69 de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, relativo a la opción por la tributación conjunta. (9/03)
3. Reforma de la reducción en base imponible por tributación conjunta del artículo 82.2.4º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en supuestos de divorcio con custodia compartida. (1/21)

III. IVA

1. Deducciones

1. Sujeción al IVA de las transmisiones de bienes afectos a una actividad empresarial o profesional en pública subasta judicial o administrativa. (36/99)

2. Devoluciones

1. Aplicación del artículo 118 de la ley 37/1992 del IVA tras la nueva redacción del artículo 115 de la misma dada por la ley 66/1997 y la entrada en vigor de la ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente. (16/98)
2. Devolución del IVA en aquellos supuestos en el que el contribuyente repercutido ponga de manifiesto a la Administración Tributaria la improcedencia de la repercusión. (20/99)
3. Modificación normativa en el IVA, el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades, en orden a la desaparición de la actual retención material de determinadas devoluciones tributarias. (5/02)
4. Conveniencia de que la Administración compruebe simultáneamente la repercusión e ingreso del IVA por los proveedores del denominado "oro industrial" a empresas de joyería cuando en un procedimiento de comprobación a estos últimos se ha regularizado el IVA soportado, eliminando como deducibles determinadas cuotas que se han repercutido incorrectamente por no haber aplicado la regla de inversión del sujeto pasivo, procediendo, en su caso, de oficio, al inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. (6/03)
5. Problemas derivados de la exigencia de constitución de garantía como requisito previo a las devoluciones del IVA. (1/11)

3. Exenciones

1. Acreditación de las condiciones de exención de bienes en régimen de viajeros a efectos del IVA. (40/99)
2. Posibilidad de ampliar el concepto de mobiliario normal de una habitación de estudiante a efectos de las exenciones aplicables a la importación de bienes. (4/04)

4. IVA/ITP

1. Solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondientes a cuotas tributarias de repercusión obligatoria en el ámbito del IVA. (3/98)
2. Medidas para evitar el solapamiento práctico entre el ITPAJD (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas) y el IVA. (49/99)

3. Delimitación en la aplicación del IVA y del ITP en las transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles. (6/02)
4. Reforma de la Ley del IVA al objeto de aclarar que se entiende por "terrenos en curso de urbanización". (2/05)

5. Obligaciones de los sujetos pasivos

1. Obligatoriedad de la renuncia expresa al método de estimación objetiva. (19/97)

6. Operaciones no sujetas

1. El IVA en el suministro de información de los registradores de la propiedad. (9/99)

7. Regímenes especiales

1. Obligatoriedad de la renuncia expresa al método de estimación objetiva. (19/97)
2. Acreditación de las condiciones de exención de bienes en régimen de viajeros a efectos del IVA. (40/99)

8. Sujeto pasivo

1. Conveniencia de que la Administración compruebe simultáneamente la repercusión e ingreso del IVA por los proveedores del denominado "oro industrial" a empresas de joyería cuando en un procedimiento de comprobación a estos últimos se ha regularizado el IVA soportado, eliminando como deducibles determinadas cuotas que se han repercutido incorrectamente por no haber aplicado la regla de inversión del sujeto pasivo, procediendo, en su caso, de oficio, al inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. (6/03)
2. Reforma de la Ley del IVA al objeto de aclarar que se entiende por "terrenos en curso de urbanización". (2/05)

9. Tipos impositivos reducidos

1. Modificación de la normativa o de los criterios administrativos aplicables a los beneficios contemplados en el IVA y en el IEDMT en la adquisición y matriculación de vehículos para ser utilizados por personas con discapacidad. (1/09)

IV. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Base imponible

1. Suspensión del acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas entre residentes. (17/00)

2. Deducciones en cuota

1. Sobre la modificación de los impresos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF a efectos de la Reserva para Inversiones en Canarias. (45/99)
2. Posibilidad de que las sociedades de profesionales puedan acogerse a la reserva para inversiones en Canarias. (12/00)
3. Necesidad de aprobación de una Orden interpretativa del artículo 27 de la ley 19/1994 (RIC). (3/04)

3. Gestión del Impuesto

1. Imposibilidad de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades por estar pendiente de publicación el modelo oficial. (4/98)
2. Cancelación de la baja en el índice de entidades y de la consiguiente nota registral conforme al artículo 137 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (6/99)
3. Modificación normativa en el IVA, el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades, en orden a la desaparición de la actual retención material de determinadas devoluciones tributarias. (5/02)
4. Exigencia del impuesto al retenedor después de satisfecha la obligación principal por el contribuyente. (1/03)

4. Pagos fraccionados

1. Opción sobre el pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades. (2/98)
2. Modificación de las normas para la determinación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades. (3/01)

V. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. Gestión del Impuesto

1. Presentación de autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los supuestos de aplicación de la normativa estatal. (2/15)

VI. CATASTRO

1. De la constancia de la referencia catastral

1. Referencia catastral de los inmuebles en los recibos del IBI. (14/97)

2. De las tasas catastrales

1. Procedimiento de pago de las tasas catastrales. (1/97)
2. Solicitud de certificados catastrales en casos de justicia gratuita. (13/97)

VII. IMPUESTOS ESPECIALES

1. Devoluciones

1. Conveniencia de establecer plazos para las devoluciones tributarias relacionadas con los impuestos especiales. (7/97)

2. Exención

1. Posibilidad de ampliar el concepto de mobiliario normal de una habitación de estudiante a efectos de las exenciones aplicables a la importación de bienes. (4/04)

3. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte

1. Procedimiento para el reconocimiento de la exención en el IEDMT de los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente a la enseñanza de conductores. (11/99)
2. Modificación de la normativa o de los criterios administrativos aplicables a los beneficios contemplados en el IVA y en el IEDMT en la adquisición y matriculación de vehículos para ser utilizados por personas con discapacidad. (1/09)

VIII. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

1. Convenios doble imposición

1. Revisión del tratamiento de rentas de capital en convenios de doble imposición. (3/97)

2. Opción tributación residentes UE

1. Normas de desarrollo del convenio hispano-alemán, a efectos de determinadas actuaciones de la administración española. (4/97)

3. Solicitud devolución retenciones

1. Revisión del tratamiento de rentas de capital en convenios de doble imposición. (3/97)
2. Devoluciones a contribuyentes no residentes del exceso sobre la cuota del impuesto considerando el momento de la presentación de la declaración y no la finalización del plazo para efectuar la misma. (1/08)

IX. LEY 30/92 DE 26 DE NOVIEMBRE, DE RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN

1. Actividad de las Administraciones Públicas

1. Imposibilidad de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades por estar pendiente de publicación el modelo oficial. (14/98)
2. Motivación de cambios de criterio de la Administración Tributaria. (13/00)
3. Creación de la Oficina de Relación con los Tribunales. (1/02)
4. Reglamento de desarrollo del artículo 34.2 LGT por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. (1/05)

2. Art 29 - Recusación

1. Reanudación de las actuaciones inspectoras tras el sobreseimiento firme de actuaciones judiciales penales en delitos contra la Hacienda Pública. (12/98)

3. Nulidad y anulabilidad

1. La 'reformatio in peius' en los supuestos de intereses de demora derivados de nuevas liquidaciones. (28/00)

4. Términos y plazos

1. Días inhábiles a efectos del cómputo de plazos. (7/03)

X. CÓDIGO PENAL

1. Delito fiscal

1. Incidencia del sobreseimiento de las actuaciones judiciales penales en delitos contra la Hacienda Pública en el procedimiento inspector. (10/98)
2. Garantías del contribuyente ante actuaciones inspectoras que aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de los delitos contra la Hacienda Pública. (11/98)
3. Necesidad de formalizar y poner en conocimiento del obligado tributario las diligencias en las que consten los hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública previsto en el artículo 305 del Código Penal. (28/98)
4. Modificación del artículo 131.1 del Código Penal a propósito de la prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública. (1/04)

INFORMES (2009-2023)

Índice cronológico

2009

INFORME I/2009

PROBLEMAS DE APLICACIÓN DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO EN EL SUPUESTO DE OPERACIONES EN LAS QUE RESULTA CONTROVERTIDA LA TRIBUTACIÓN A IVA O ITP.

INFORME II/2009

LA APLICACIÓN DE LOS RECARGOS DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA.

INFORME III/2009

TRIBUTACIÓN AYUDAS SANITARIAS.

2010

INFORME I/2010

ACTUACIONES RECAUDATORIAS DE LA AGENCIA TRIBUTARIA RESPECTO DE DEUDAS ESTATALES DE DERECHO PÚBLICO NO TRIBUTARIAS O DEUDAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

INFORME II/2010

EL COSTE DE REEMBOLSO DE GARANTÍAS POR DEUDAS NO TRIBUTARIAS.

2011

INFORME I/2011

EL EMBARGO DE CRÉDITOS EN LA EJECUCIÓN FORZOSA.

INFORME II/2011

PROBLEMAS DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON DETERMINADOS SUPUESTOS APLICABLES A SUJETOS PASIVOS NO RESIDENTES.

2012

INFORME I/2012

LA TRAMITACIÓN DE DISCREPANCIAS DEL CONTRIBUYENTE RELACIONADAS CON LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS.

INFORME II/2012

LA PLURALIDAD DE RESPONSABLES Y LAS OBLIGACIONES ACCESORIAS GENERADAS TRAS LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD.

INFORME III/2012

CÓMPUTO DE PLAZOS POR MESES O AÑOS CON ESPECIAL REFERENCIA A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.

2013

INFORME I/2013

NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS. IMPLANTACION Y FUNCIONAMIENTO.

INFORME II/2013

DEDUCCIÓN AUTONÓMICA POR ALQUILER DE VIVIENDA HABITUAL: REQUISITOS.

2014

INFORME I/2014

EFECTOS QUE ANTE LA HACIENDA ESTATAL PUEDEN ATRIBUIRSE A LOS CRÉDITOS QUE OSTENTAN LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS.

INFORME II/2014

CUMPLIMIENTO DEL PLAZO PARA REINVERTIR EN VIVIENDA HABITUAL CON EXENCIÓN.

2017

INFORME I/2017

PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA.

2018

INFORME I/2018

EXISTENCIA DE PLURALIDAD DE DEUDORES TRIBUTARIOS Y PROBLEMAS ADVERTIDOS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

2019

INFORME I/2019

SOBRE DEDUCIBILIDAD DE RETENCIONES EN CASO DEL IMPAGO DE LAS RENTAS SUJETAS A RETENCIÓN Y SOBRE EL ALCANCE DE LA EXPRESIÓN "CANTIDADES EFECTIVAMENTE RETENIDAS" A EFECTOS DE LA DEVOLUCIÓN EN IRPF E IS.

INFORME II/2019

SOBRE EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

2020

INFORME I/2020

SOBRE EL RÉGIMEN DE PENSIONES COMPENSATORIAS EN FORMA DE CAPITAL.

INFORME II/2020

SOBRE LA COORDINACIÓN ADMINISTRATIVA EN LAS DEDUCCIONES AUTONÓMICAS POR ALQUILER.

INFORME III/2020

SOBRE MODIFICACIÓN NORMATIVA AL OBJETO DE INTRODUCIR MECANISMOS ADICIONALES DE CONCILIACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.

INFORME IV/2020

SOBRE LA POSIBILIDAD DE SIMPLIFICAR EL PROCEDIMIENTO DE CORRECCIÓN DE ERRORES EN LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS.

INFORME V/2020

CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA DEL TJUE DE 21 DE ENERO DE 2020 (C-274/14) RELATIVA A LA INCOMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS PARA PLANTEAR CUESTIONES PREJUDICIALES.

INFORME VI/2020

SOBRE EL CÁLCULO DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES EN IRPF EN SUPUESTOS DE TRANSMISIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES DE ENTIDADES QUE NO COTIZAN EN BOLSA (ARTÍCULO 37.1 b) LEY IRPF) .

INFORME VII/2020

SOBRE LA POSIBILIDAD DE INTRODUCCIÓN DE LÍMITES AL EMBARGO EJECUTIVO DEL SALDO DE CUENTAS BANCARIAS Y OTRAS OPCIONES PARA EVITAR LA EJECUCIÓN FORZOSA DE BIENES Y DERECHOS.

2022

INFORME I/2022

POSIBLES INCIDENCIAS EN TORNO A LAS COMUNICACIONES Y NOTIFICACIONES ADMINISTRATIVAS EN PERIODOS VACACIONALES Y POSIBLES VÍAS DE MEJORA

INFORME II/2022

EL VALOR DE REFERENCIA EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA

INFORME III/2022

EFECTOS DEL CRITERIO DE LOS TEAR EN LOS ÓRGANOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

INFORME IV/2022

MEJORA DE LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

2023

INFORME I/2023

PROPUESTA PARA COLABORACIÓN DEL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN LA APLICACIÓN DE LA TÉCNICA DEL PLEITO TESTIGO EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.

INFORME II/2023

FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE CITA PREVIA EN LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y PROPUESTAS PARA SU MEJORA.

INFORME III/2023

EFECTOS TEMPORALES DE LA JURISPRUDENCIA.

Clasificados por materias

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria

1. La aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (II/09)
2. Principio de regularización íntegra. (I/17)
3. Sobre la posibilidad de simplificar el procedimiento de corrección de errores en la presentación de declaraciones tributarias. (IV/20)

2. Actuaciones y procedimientos de recaudación (Convenio)

1. Actuaciones recaudatorias de la Agencia Tributaria respecto de deudas estatales de derecho público no tributarias o deudas de otras administraciones públicas. (I/10)
2. El coste de reembolso de garantías por deudas no tributarias. (II/10)

3. Actuaciones y procedimiento de recaudación

1. El embargo de créditos en la ejecución forzosa. (I/11)
2. La pluralidad de responsables y las obligaciones accesorias generadas tras la derivación de responsabilidad. (II/12)
3. Efectos que ante la hacienda estatal pueden atribuirse a los créditos que ostentan los contribuyentes frente a otras entidades públicas. (I/14)
4. Existencia de pluralidad de deudores y problemas advertidos en la aplicación de los tributos. (I/18)
5. Posibilidad de introducción de límites al embargo ejecutivo del saldo de cuentas bancarias y otras opciones para evitar la ejecución forzosa de bienes y derechos. (VII/20)

4. Derechos y garantías de los obligados tributarios

1. El coste de reembolso de garantías por deudas no tributarias. (II/10)
2. La tramitación de discrepancias del contribuyente relacionadas con la ejecución de sentencias. (I/12)
3. Principio de confianza legítima en la actuación de la Administración tributaria. (II/19)

5. Interpretación, calificación e integración

1. Problemas de aplicación del ordenamiento tributario en el supuesto de operaciones en las que resulta controvertida la tributación a IVA o ITP. (I/09)

6. Información y asistencia a los obligados tributarios

1. Funcionamiento del sistema de cita previa en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y propuestas para su mejora. (II/23)

7. Notificaciones

1. Notificaciones electrónicas. Implantación y funcionamiento. (I/13)

2. Posibles incidencias en torno a las comunicaciones y notificaciones administrativas en periodos vacacionales y posibles vías de mejora. I/22)

8. Obligación de resolver y plazos de resolución

1. Problemas de gestión tributaria en relación con determinados supuestos aplicables a sujetos pasivos no residentes. (II/11)

9. Obligaciones tributarias accesorias

1. La aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (II/09)
2. La pluralidad de responsables y las obligaciones accesorias generadas tras la derivación de responsabilidad. (II/12)

10. Obligados tributarios – Responsables

1. La pluralidad de responsables y las obligaciones accesorias generadas tras la derivación de responsabilidad. (II/12)

11. Procedimientos ordinarios de revisión

1. La tramitación de discrepancias del contribuyente relacionadas con la ejecución de sentencias. (I/12).
2. Modificación normativa al objeto de introducir mecanismos adicionales de conciliación en materia tributaria. (III/20)
3. Consecuencias de la sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020 (C-274/14) relativa a la incompetencia de los tribunales económico-administrativos para plantear cuestiones prejudiciales. (V/20)
4. Efectos del criterio de los TEAR en los órganos de aplicación de los tributos. (III/22)
5. Mejora de la vía económico-administrativa. (IV/22)
6. Propuesta para colaboración del consejo para la defensa del contribuyente en la aplicación de la técnica del pleito testigo en vía económico-administrativa. (I/23)
7. Efectos temporales de la jurisprudencia. (III/23)

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. Hecho imponible y rentas exentas

1. Tributación de las ayudas sanitarias. (III/09)
2. Cumplimiento del plazo para reinvertir en vivienda habitual con exención (II/14)

2. Deducciones autonómicas

1. Deducción autonómica por alquiler de vivienda habitual. Requisitos. (II/13)
2. Coordinación administrativa en las deducciones autonómicas por alquiler (II/20)

3. Pagos a cuenta

1. Deducibilidad de retenciones en caso del impago de las rentas sujetas a retención y sobre el alcance de la expresión "cantidades efectivamente retenidas" a efectos de la devolución en IRPF e IS. (I/19)

4. Reducciones

1. Régimen de pensiones compensatorias en forma de capital (I/20)

5. Ganancias patrimoniales

1. Cálculo de las ganancias patrimoniales en IRPF en supuestos de transmisión de acciones o participaciones de entidades que no cotizan en bolsa (artículo 37.1 b) ley IRPF) (VI/20)

III. IVA

1. IVA/ITP

1. Problemas de aplicación del ordenamiento tributario en el supuesto de operaciones en las que resulta controvertida la tributación a IVA o ITP. (I/09)

IV. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Gestión del Impuesto

1. Deducibilidad de retenciones en caso del impago de las rentas sujetas a retención y sobre el alcance de la expresión "cantidades efectivamente retenidas" a efectos de la devolución en IRPF e IS. (I/19)

V. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

1. Solicitud devolución retenciones

1. Problemas de gestión tributaria en relación con determinados supuestos aplicables a sujetos pasivos no residentes. (II/11)

VI. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

1. No residentes

1. Problemas de gestión tributaria en relación con determinados supuestos aplicables a sujetos pasivos no residentes. (II/11)

VII. LEY 30/92 DE 26 DE NOVIEMBRE, DE RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN

1. Recursos administrativos: calificación

1. La tramitación de discrepancias del contribuyente relacionadas con la ejecución de sentencias. (I/12)
2. Cómputo de plazos por meses o años con especial referencia a los procedimientos administrativos. (III/12)

VIII. CATASTRO

1. Valor catastral

1. El valor de referencia en la normativa tributaria. (II/22)

NOTAS INFORMATIVAS (2014)

2014

NOTA 1/2014

SOBRE ACTUACIONES RECAUDATORIAS DE LA AEAT RESPECTO DE DEUDAS ESTATALES DE DERECHO PÚBLICO NO TRIBUTARIAS O DEUDAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

NOTA 2/2014

DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A LA IDENTIFICACIÓN DEL PERSONAL AL SERVICIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LAS ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN LOS QUE TENGA LA CONDICIÓN DE INTERESADO

SUGERENCIAS (2017)

2017

SUGERENCIA 1/2017

SOLICITUD DE REVISIÓN DE LA CLASIFICACIÓN QUE SE EFECTÚA EN EL CNAE RESPECTO DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

PROPUESTAS NORMATIVAS 1997

PROPUESTA 1/1997

PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS TASAS CATASTRALES

Motivación

En el Consejo para la Defensa del Contribuyente se han recibido reiteradas quejas que han puesto de manifiesto los problemas derivados del procedimiento establecido para el pago de las tasas de inscripción y acreditación catastral.

El problema tiene su origen en que el pago ha de realizarse necesariamente en alguna de las Oficinas de la entidad financiera Banco Bilbao Vizcaya (BBV). Ello comporta algunas incomodidades añadidas a los solicitantes de las acreditaciones o inscripciones catastrales., por cuanto que exige, o puede exigir, la realización de dos o incluso tres desplazamientos de la Gerencia a dichas Oficinas a fin de que el pago quedase definitivamente realizado y documentado. En la mayor parte de los casos, se trata de pagos que por su reducida cuantía no parecen justificar la pérdida de tiempo y las molestias de los desplazamientos.

El motivo de las quejas no es, por lo general, tanto la cuantía del tributo a pagar, como la incomodidad que el mecanismo de pago genera.

Aunque, según parece, está prevista una Orden Ministerial sobre gestión de Tasas en general, el Consejo, dada la urgencia de este problema, formula la propuesta que sigue:

Propuesta

Por todo lo anterior, el Consejo después de estudiar el tema, considera conveniente proceder a una reforma del procedimiento de pago de las tasas catastrales que ponga fin a la situación existente.

A estos efectos, se estima, que podrían emprenderse las siguientes medidas:

a) Permitir el pago realizado por transferencia bancaria o acordar el pago con entidad colaboradora con oficina abierta en las correspondientes Gerencias.

b) Evitar o reducir solicitudes de acreditaciones catastrales exigidas a los titulares de los inmuebles por la propia u otras Administraciones. Ello podría instrumentarse facilitando el intercambio de información entre los distintos Organismo Públicos.

c) Establecer algún mecanismo sencillo que permita el pago de las tasas de pequeña cuantía en el mismo edificio de la Gerencia, facilitando en general su pago cualquier que sea su importe.

PROPUESTA 2/1997

COMPENSACIÓN DE DEUDAS EN PERÍODO VOLUNTARIO

Motivación

En el Consejo para la Defensa del Contribuyente se han recibido reiteradas quejas que han puesto de manifiesto los problemas de justicia material que afectan a los sujetos pasivos del IVA que, al mismo tiempo, son acreedores de la Administración del Estado y de sus Organismos Autónomos, por razón de las cuotas repercutidas de dicho impuesto.

El problema tiene su origen en que el Reglamento General de Recaudación exige, para que pueda procederse a la compensación en período voluntario, que el particular aporte, con anterioridad a la finalización de dicho período, certificación de la oficina de contabilidad del Departamento u Organismo gestor del gasto o del pago en el que se refleje la existencia del crédito reconocido que se pretende compensar con la deuda tributaria.

La dificultad en obtener la certificación de la oficina de contabilidad, centro u organismo gestor del gasto o del pago, origina la imposibilidad de gestionar la compensación de la deuda en período voluntario, con la consecuencia del devengo a favor de la Hacienda de los intereses y recargos correspondientes, mientras que el acreedor de la Hacienda Pública sólo devenga en su favor los intereses previstos en la Ley General Presupuestaria.

Parece de todo punto inadmisible que el retraso de un órgano administrativo en expedir la certificación que acredite la existencia de un crédito en favor del sujeto pasivo, pueda jugar en favor de la Administración.

Como ha señalado el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 11 de febrero de 1997, dictada en el recurso de amparo 1830/92, **la constitucionalidad de las prerrogativas o situaciones de superioridad de las Administraciones Públicas respecto de los administrados, requieren la existencia de algún bien o principio constitucional cuya preservación justifique el reconocimiento del privilegio**. Ahora bien, en el caso de que no sea posible encontrar ningún bien o principio constitucional cuya protección exija el trato privilegiado otorgado, éste debe reputarse contrario al artículo 14 de nuestra Constitución.

Al igual que en el supuesto que dio lugar a la citada Sentencia, en el caso que nos ocupa, no sólo se carece de justificación en orden a satisfacer algún bien constitucionalmente relevante, sino que se comprometen gravemente otros, toda vez que el particular que reclama la certificación y, pudiéndola obtener, no la obtiene antes de que concluya el período voluntario para el ingreso de la deuda, sufre unos perjuicios económicos que quedan sin resarcir.

Como también señala la STC 69/1886, **la exigencia material de justicia es un principio rector de nuestro Estado de Derecho, por lo que debe ser rechazada de plano la posibilidad de que el ciudadano, cuando trate con las Administraciones Públicas y sea su acreedor, resulte peor tratado que cuando trate con los particulares**. Señala la citada Sentencia que "una vez perfeccionada la relación jurídica, cualesquiera que fuera su naturaleza, pública o privada, y su origen o fuente, la autonomía de la voluntad o la Ley, e incluso aunque fuere el reflejo general del ejercicio de una potestad como la tributaria o la sancionadora, la Hacienda es ya uno de sus sujetos (de la relación jurídica) activo o pasivo, sin una posición preeminente ni prerrogativa alguna.

A la vista de la jurisprudencia constitucional antes reseñada, procede interpretar el artículo 68 de la Ley General Tributaria en consonancia con la misma y, por tanto, entender que la

compensación sólo procederá cuando exista un crédito reconocido por acto administrativo firme en favor del sujeto pasivo, pero que los efectos de dicha compensación podrían retrotraerse a la fecha en que existan los supuestos de hecho materiales exigidos por la Ley para proceder al reconocimiento de las obligaciones (artículo 57.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común).

Propuesta

De acuerdo con dicha interpretación, el Reglamento General de Recaudación podría reformarse al objeto de permitir dicha declaración de efectos retroactivos siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Que el sujeto pasivo hubiese solicitado la compensación antes de la conclusión del período voluntario para el ingreso de su deuda tributaria.
2. Que el sujeto pasivo hubiese solicitado el reconocimiento de la obligación antes de la conclusión del período voluntario para el ingreso de su deuda tributaria.
3. Que exista un informe del Organismo o Departamento gestor del gasto en el que se manifieste que, antes de la fecha de conclusión del período voluntario para el ingreso de la deuda tributaria, se habrían cumplido las condiciones materiales exigidas por las leyes para proceder al reconocimiento de la obligación.

Cumpliéndose estas condiciones podrá la Administración, una vez aportada la certificación con el contenido previsto en el artículo 67.2.b) del Reglamento General de Recaudación, declarar la compensación con efectos retroactivos anulando los recargos e intereses que se hubieran devengado al iniciarse el período ejecutivo.

PROPUESTA 3/1997

REVISIÓN DE TRATAMIENTO DE RENTAS DE CAPITAL EN CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN

Motivación

Buena parte de las Órdenes Ministeriales que establecen el procedimiento de aplicación de los arts. 10 (dividendos) y 11 (intereses), así como, en ocasiones, el art. 12 (cánones) de los Convenios para evitar la doble imposición, prevén que las personas o entidades residentes en España que reciben dichos rendimientos del otro Estado contratante puedan solicitar la devolución de la retención efectuada en la fuente cuando ésta sea superior al importe que corresponde pagar según el Convenio. El tratamiento en España es distinto, ya que, en ciertas ocasiones, permite aplicar directamente el tipo reducido fijado en el Convenio. Esta discriminación es claramente desventajosa para los inversores españoles en los citados países, y ha sido motivo de presentación de sugerencias ante este Consejo.

Este tema es especialmente importante en el supuesto de Alemania, pero es igualmente relevante en otros países con los que existe Orden Ministerial de desarrollo, tales como Austria, Suecia o Suiza y, probablemente, lo será en otros países en los que no exista otra Orden Ministerial.

La resolución del problema pasa por la negociación con las autoridades competentes del otro Estado contratante, con base a lo establecido en el artículo relativo al procedimiento amistoso del Convenio que corresponda (art. 25.3 del Modelo de Convenio de la OCDE, seguido en la práctica totalidad de nuestros convenios). La eficacia de estas gestiones dependerá del derecho interno del país de que se trate, ya que no siempre será probable lograr tal reducción por ser incompatible con el sistema de retención/devolución establecida por el derecho interno del otro Estado.

Propuesta

Por todo lo anterior, el Consejo ha estudiado el tema en su reunión del Pleno 4/1997 y considera conveniente proponer a V.E. que el Ministerio de Economía y Hacienda español, a través de la Dirección General de Tributos (representante autorizado de la autoridad competente, según el art. 3.3. de la Orden Ministerial de 9 de febrero de 1988), estudie este asunto y en su caso, inicie las actuaciones tendentes a evitar la doble imposición en todos los Convenios en los que no esté previsto sistema alguno para obtener la efectiva reducción del impuesto soportado en la fuente sobre los dividendos, intereses y cánones o en los que la Orden Ministerial de procedimiento correspondiente prevea que los residentes en España deban solicitar la devolución del Impuesto retenido en exceso en el país de la fuente, con vistas a establecer con carácter general un sistema semejante al existente en este momento en España, consistente en la aplicación directa del tipo reducido una vez probada la residencia fiscal del preceptor.

PROPUESTA 4/1997

NORMAS DE DESARROLLO DEL CONVENIO HISPANO-ALEMÁN, A EFECTOS DE DETERMINADAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN ESPAÑOLA

Motivación

A causa de queja presentada ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente, se ha constatado que determinados ciudadanos se ven obligados a presentar ante la Administración española para su convalidación el modelo "Certificado UE/EEE" emitido por las autoridades fiscales alemanas, en las que el propio interesado declara las rentas gravadas en España y se pide a la Hacienda española que convalide tal declaración, indicando que el solicitante tuvo su residencia fiscal en España y que no se conoce información que contradiga los datos declarados por el mismo. La certificación solicitada no está contemplada en las Órdenes Ministeriales de desarrollo del Convenio hispano-alemán, ni tiene como objeto la aplicación de dicho Convenio, aunque esté encaminada a la aplicación de los impuestos gobernados por el mismo (la imposición sobre la Renta de las personas Físicas alemana).

Las autoridades españolas deniegan la convalidación del certificado por no existir obligación para la misma ni constancia sobre todos o parte de los datos contenidos en ella. Esta negativa ocasiona un perjuicio al interesado que no podrá cumplimentar sus obligaciones fiscales en Alemania.

Es indudable que la Administración española no está obligada a convalidar el certificado, pues no existe ninguna norma convencional, de la Unión Europea o de derecho interno, que establezca tal obligación.

Con un formato y quizás alcance, distinto las autoridades españolas estarían en disposición de poder certificar -y de hecho en ocasiones certifican- cuestiones semejantes a las solicitadas en el "Certificado UE/EEE", así:

a) Tanto la residencia fiscal en España como la no residencia, están siendo certificadas por las autoridades españolas a diversos efectos. Los Modelos de la certificación lógicamente no coinciden con la "Certificación UE/EEE".

b) La inexistencia de informaciones contradictorias con las cantidades declaradas como renta gravada en España por parte de los interesados podrían ser objeto de certificación con relativa sencillez, ya que dichos datos obran en poder de la Administración española.

Por tanto, es opinión de este Consejo que el problema principal es de orden procesal: establecimiento de un cauce adecuado para poder cumplimentar los requisitos solicitados por las autoridades alemanas, que sea susceptible de cumplimentación por las autoridades españolas y que satisfaga a las del país que solicita la certificación.

Aunque el objeto del "Certificado UE/EEE" exceda del ámbito de la Directiva 77/799/CEE, de 17 de diciembre, recogida en el derecho interno español en el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre y desarrollada por la Orden Ministerial de 9 de febrero de 1988, al no suponer un mero intercambio de información, creemos que en el procedimiento establecido de dichas disposiciones puede servir de base para la realización de consultas entre los dos Estados. En el mismo sentido, consideramos que las certificaciones solicitadas pueden incardinarse dentro del procedimiento de intercambio de información previsto en el art. 26.1 del Convenio entre España y Alemania, que contempla tal intercambio en relación con la aplicación de *"la legislación interna*

de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en el mismo...”, que incluye la imposición sobre la renta alemana. Aunque en términos estrictamente jurídicos podría discutirse la procedencia de aplicar estos procedimientos para la búsqueda de una solución conjunta al problema aquí indicado, se considera que el cauce establecido por la Orden de 9 de febrero de 1988 debería ser base suficiente para el mismo.

Propuesta

Por todo ello, este Consejo, que ha analizado el tema en su reunión del Pleno 4/97, propone a V.E. que por parte de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda se adopten, en su caso, las medidas oportunas para iniciar este contacto con las autoridades competentes alemanas, con el objeto de:

1. Permitir que las autoridades alemanas, en el caso de España, admitan como suficiente el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades españolas y, en su caso, algún documento acreditativo de las rentas declaradas por el interesado (por ejemplo, certificación de su declaración de renta o certificación de no haber sido sujeto a impuesto por otras rentas que las declaradas).
2. Alternativamente, revisar conjuntamente el modelo “Certificado UE/EEE” para que su texto puede ser objeto de convalidación por las autoridades españolas, al tratarse de informaciones contenidas en los archivos públicos españoles.

PROPUESTA 5/1997

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PENSIONES POR INCAPACIDAD

Motivación

Se han recibido en el Consejo para la Defensa del Contribuyente numerosas reclamaciones de pensionistas de Clases Pasivas del Estado y de la Seguridad Social.

En dichas reclamaciones se advierte un alto grado de disconformidad con el actual régimen fiscal de las pensiones y, en concreto, con la aplicación práctica que los órganos de la Administración están haciendo de la STC de 22 de julio de 1996.

La disconformidad con el actual régimen fiscal de las pensiones deriva del hecho de que, aunque los jubilados sufran una lesión incapacitante (equivalente a la que da lugar a la incapacidad absoluta o gran invalidez) con posterioridad a su jubilación, sus ingresos no estarán exentos por cuanto mantienen su naturaleza jurídica de pensión de jubilación, mientras que los declarados incapaces absolutos antes de la jubilación, gozan de exención en el IRPF a lo largo de toda su vida, incluso cuando superan la edad de jubilación.

Dicho en otras palabras, a igual situación de incapacidad en el mismo período impositivo, corresponde un régimen fiscal diferente.

En cuanto a los problemas generados por la aplicación de la STC de 22 de julio de 1996, cabe señalar que los mismos derivan en su mayor parte de la dificultad, que en ocasiones es imposibilidad, de determinar el momento en que el pensionista afectado sufrió la incapacidad para el ejercicio de toda profesión u oficio.

Esta dificultad ha dado lugar a que, de forma discrecional, los órganos de la Administración en unos casos hayan desestimado la pretensión del pensionista de obtener una resolución administrativa declarativa de que su jubilación tuvo su origen en una situación de incapacidad permanente absoluta; mientras que en otros casos los órganos de la Administración han accedido sin mayores problemas a dictar dicha resolución.

Propuesta

Por todo ello, es opinión del Consejo que:

1. Sería conveniente realizar un estudio en profundidad del régimen fiscal de las pensiones públicas a fin de evitar las disfuncionalidades que actualmente pueden achacarse al sistema.
2. Debe procederse a adoptar las medidas necesarias que solventen los problemas puestos de manifiesto con la aplicación práctica de la STC de 22 de julio de 1996.

PROPUESTA 6/1997

CÓMPUTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES A EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO DE VALOR EN EL IRPF

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha tenido conocimiento a través de los expedientes tramitados de que determinados órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en alguna de sus Delegaciones Especiales se oponen a que los contribuyentes computen el importe satisfecho en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el cálculo del incremento de valor producido por la posterior transmisión de bienes o derechos adquiridos a título lucrativo, bien mediante transmisiones *mortis causa o inter vivo*s.

Aunque el artículo 46 de la Ley 18/1991, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que se considera que forma parte del valor de adquisición, entre otros conceptos, los "tributos inherentes a la transmisión", se deduce de los documentos recibidos e información solicitada por el Consejo que los referidos órganos o servicios proceden a una interpretación normativa que pretende reducir esa expresión legal a los tributos indirectos, dejando fuera de su alcance al citado gravamen sobre sucesiones y donaciones, dado su carácter directo conforme a la declaración del artículo 1 de la Ley 29/1987, reguladora del mismo.

Considera el Consejo que esta interpretación es difícil de sustentar en la normativa o en la doctrina actual, y que implica por tanto una conclusión que pudiera ser no ajustada a Derecho, que, además, no encuentra fundamento alguno en instrucción, resolución o consulta, de modo que no se invoca ninguna que respalde dicha interpretación; y de existir, es evidente que tal planteamiento se compadecería mal con el citado precepto de la Ley 18/1981. Es más, nos comunica la Dirección General de Tributos que ha evacuado una consulta en el sentido de que tal tributo debe ser computado como costo.

Propuesta

Por todo lo anterior, el Consejo para la Defensa del Contribuyente en su citada reunión de Pleno ha acordado proponer a V.E. que se adopten las medidas oportunas para que la Dirección General de Tributos mediante el trámite y forma que corresponda, establezca criterios en relación con la cuestión expuesta, dándose traslado de los mismos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a efectos de que se den las oportunas instrucciones para que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sea admitido como uno de los tributos computables para el cálculo del valor de adquisición de los bienes y derechos para la determinación del incremento de valor producido por la posterior transmisión de los mismos.

PROPUESTA 7/1997

CONVENIENCIA DE ESTABLECER PLAZOS PARA LAS DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Motivación

1. Tan variada es la tipología de los supuestos de devolución que se contemplan en la normativa legal (artículos 9.2, 10, 17.5, 22, 23.10, 40.3, 43, 52, 62, 66.; Disposición Transitorias 4ª y 6ª de la Ley 38/1992) y reglamentaria de los Impuestos Especiales, como la propia justificación de los mismos y los fines que en cada supuesto devolutivo se persiguen; siendo no obstante, el común denominador de todos ellos la inexistencia de plazo para la tramitación de los expedientes y para la efectiva materialización de las devoluciones que, en cada caso, correspondan.

   La Ley 38/1992 se limita a señalar que la devolución se efectuará "en las condiciones que reglamentariamente se establezcan" (así, por ejemplo, su artículo 10.1). Pero lo único establecido a estos efectos por el Reglamento aprobado por R.D. 1165/1995, de 7 de julio, es que "la Oficina gestora resolverá el expediente de devolución acordando, en su caso, el pago de las cuotas que correspondan" (así, los artículos 8.10, 9.8, 10., 54.6, 80.e, etc....).

   A pesar de lo cual, el R.D. 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, incluye en su Anexo 4 a los procedimientos para la devolución de los Impuestos Especiales entre los "procedimientos que deben entenderse desestimados cuando no recaiga resolución dentro del plazo en que han de ser resueltos".

2. Es evidente el contraste que existe entre el régimen jurídico de las devoluciones tributarias en los Impuestos Especiales y el previsto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto de Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que son por otra parte los tres únicos impuestos a los que expresamente se refiere el Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, al tratar de las devoluciones de oficio.

   Pero la inexistencia de plazo para resolver los procedimientos incoados para la devolución de los Impuestos Especiales, contrasta sobre todo con lo dispuesto en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de cuya progresiva expansión jurisprudencial en los procedimientos tributarios existen muestras elocuentes en recientes pronunciamientos de los Tribunales de Justicia. Entre ellos baste citar, en lo que ahora interesa, el contenido en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de enero de 1997 (Rec. núm. 4888/1995) que declara la ilegalidad del Anexo Tercero del antes citado R.D. 803/1993 (en cuanto prevé que los procedimientos de comprobación e investigación tributaria de los artículos 104 y 109 L.G.T. no tienen plazo fijado para su terminación), porque se opone a lo dispuesto en el artículo 42.2 de la Ley 30/1992 (aplicable directamente en materia tributaria según Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993) que obliga a resolver dentro de un plazo y que si éste no se establece en el procedimiento, el plazo máximo de resolución será de tres meses.

3. Por otra parte, hay que tener en cuenta que las razones que justifican los diferentes supuestos de devolución que afectan a los Impuestos Especiales, evidencian la necesidad de agilizar los procedimientos de devolución (a) pero al mismo tiempo, advierten de las cautelas y de los **criterios de posibilidad**, que han de manejarse al regular los plazos en los que tales devoluciones han de llevarse a efecto (b).

a) La demora en las devoluciones genera costes y perjuicios financieros en los sectores afectados que, en ocasiones, están en el origen de las prácticas no ortodoxas a las que, para evitarlos, acuden los contribuyentes. Y ello porque, a menudo la viabilidad financiera de la operación depende de la puntualidad de las devoluciones tributarias.

b) Pese a que el actual procedimiento de gestión tributaria continúa concebido básicamente en función del cobro o de la recaudación debe tenerse en cuenta que la devolución tributaria, lejos de constituir un incidente, forma parte de la fisiología misma del vigente sistema tributario, y pese a la "demora inercial o institucional achacable al sistema de garantías para el correcto manejo de los dineros públicos, que se traduce en un procedimiento (de pago) plagado de cautelas", y que, en su evidencia, ha sido advertida por el propio Tribunal Constitucional (STC 206/1993, F.3.4º), parece asimismo evidente la necesidad de fijar plazos también para la devolución de los Impuestos Especiales como mecanismo para asegurar la agilidad de los procedimientos devolutivos.

c) Preocupación esta última que, además, quedó expresamente reflejada en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, donde se señala que "con el fin de agilizar los procedimientos de devolución, se autoriza la práctica de liquidaciones provisionales, sin necesidad de esperar a que los hechos declarados por los solicitantes sean comprobados mediante actuaciones inspectoras", aludiendo asimismo a como las mejoras introducidas en la nueva Ley reguladora de estos Impuestos se efectúan "con el fin de que la gestión.... produzca los menores costes indirectos posibles a los sectores afectados, al tiempo que asegure la eficacia de su gestión".

d) La **necesidad** de fijar plazos para agilizar los procedimientos de devolución debe naturalmente modularse con los criterios de **posibilidad** (técnica, jurídica y financiera) y con las **cautelas** que aconsejen los diferentes supuestos de devolución que generan los Impuestos Especiales.

En particular, respecto de las liquidaciones provisionales en las que se reconozca la devolución (véase el artículo 10.3 Ley 38/1992), deba tenerse presente la existencia de una corriente jurisprudencial que, al margen ahora de la opinión que pueda tenerse sobre la misma, considera que tales actos administrativos son declarativos de derechos por lo que los eventuales errores que al dictarlos pudiera cometer la Administración en favor del contribuyente, "*solamente pueden ser invalidados por la Administración financiera mediante los procedimientos configurados en la Ley (artículos. 153 y 159 L.G.T.), pero nunca mediante una liquidación complementaria….*" (SAN de 2 de marzo de 1993).

Propuesta

Por todo lo anterior, el Consejo ha estudiado el tema en su citada reunión del pleno y estima oportuno someter a la consideración de V.E. la conveniencia de que por parte de la Dirección General de Tributos se lleva a cabo el estudio de esta cuestión y, en su caso, se proceda a la regulación normativo de plazos de devolución en los Impuestos Especiales, con las modulaciones necesarias en función de la diversidad de los supuestos de devolución que se contemplan en la Ley reguladora de dichos tributos y de las especiales circunstancias de los mismos. El Consejo considera, además que esta propuesta debería ser tenida en cuenta a efectos de la definitiva redacción del Proyecto Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en cuanto contiene una norma general sobre devoluciones de distintos tributos.

PROPUESTA 8/1997

LIQUIDACIÓN POR INTERESES DE DEMORA DE SANCIONES TRIBUTARIAS CON POSTERIORIDAD A SU CONDONACIÓN

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente en razón de quejas presentadas ante el mismo, ha tenido conocimiento de que en determinadas Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria han girado a los contribuyentes varias liquidaciones por intereses de demora correspondientes a sanciones tributarias que fueron condonadas por el Tribunal Económico Administrativo Central, por el período comprendido desde que finalizó el plazo de ingreso en periodo voluntario hasta que fue concedida la condonación de la sanción. La argumentación principal que se da, es la aplicación del R.D. 1163/1990, de 21 de septiembre, de devolución de ingresos indebidos, cuyo artículo 16.3 dice:

"…. sin que en ningún caso proceda la devolución del recargo de apremio y de las costas e intereses del procedimiento en el supuesto de condonación graciable de sanciones tributarias.

Parte el precepto de que se ha ingresado por el contribuyente la deuda tributaria -cuota, recargos, intereses de demora, sanción-. Y solicitada la condonación de la sanción, la autoridad competente la concede. En este caso, el contribuyente únicamente tiene derecho a la devolución de la sanción, más no a los intereses del procedimiento. Y considera la Oficina de Recaudación que ha girado las liquidaciones la identidad entre los intereses del procedimiento con los intereses generados por la sanción. Y se dice que si el contribuyente que ingresó la deuda tributaria y se le concede la condonación de la sanción no tiene derecho más que a la devolución de la sanción, y no a los intereses generados por el tiempo en que el importe de esa sanción ha estado en poder de la Administración, sería de peor condición que el contribuyente que no ha ingresado cantidad alguna, solicita la condonación y se le concede y posteriormente no paga ni la sanción que se le ha condonado ni intereses de demora por la sanción, desde que se tuvo que pagar hasta que se le reconozca la condonación. Para evitar este agravio, se giran las liquidaciones.

Frente a esta argumentación, cabe hacer las siguientes observaciones:

1. Estos intereses del procedimiento a que alude el artículo 16-3- del R.D. 1163/190, no creemos que sean los intereses que pudiera generar la sanción desde su ingreso hasta que por concesión de la condonación se ha de devolver, sino que se trata de los intereses de demora que forman parte de la deuda tributaria, como un elemento más de ella, por la tardanza en el pago de la misma (L.G.T. artículos 58.2 y 61.2). Por ello, citar el artículo 16.3, antes transcrito, para comparar los casos de dos contribuyentes, uno que paga la deuda tributaria y otro que no paga, y los dos solicitan la condonación de la sanción y a los dos se les concede, no nos parece aceptable, porque no contempla específicamente esta situación.

   Es cierto que, el primer contribuyente, de acuerdo con el R.D. 1163/1990, tendrá derecho a que se le devuelva la sanción que ingresó, pero no los intereses que se consideraran generados por esa cantidad durante el período que estuvo en poder de la Administración. El segundo, no tendrá que pagar cantidad alguna, ni por sanción que ha sido condonada, ni entendemos, tampoco por intereses de demora de la sanción por el período desde que se tuvo que ingresar hasta que se concedió la condonación, pues no hay precepto legal que ampare estos intereses de demora, Repárese que el interés de demora, como uno de los

elementos determinantes de la deuda tributaria está afectado por el principio de preferencia de ley, (L.G.T., artículo 10.a). Y a su vez, el 61.2. de la misma anuda la exigencia de interés de demora al impago de la deuda al vencimiento del plazo, y en los supuestos de suspensión de ejecución de acto, aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier clase. Y en ninguno de estos supuestos estaría incluido el caso de este segundo contribuyente. La diferente situación, en su caso, sería imputable a la propia Administración, por haber permitido que un contribuyente sin haber ingresado la deuda tributaria o avalado la misma, solicite la condonación de la sanción, y no haber instado frente a él el procedimiento administrativo de apremio para obtener el pago o el afianzamiento de la cantidad reclamada, una vez transcurrido el período voluntario de pago. Más esa pasividad de la Administración no se puede intentar compensar girando al segundo contribuyente intereses de demora de una sanción condonada por el período voluntario de ingreso hasta la concesión de la condonación, porque no hay precepto legal que ampare esa liquidación.

2. Otra razón principal, según entendemos, por la que no se pueden girar intereses de demora, a falta de previsión legal expresa en el ámbito tributario, es por el carácter de obligación accesoria que tienen estos intereses de demora de una sanción que posteriormente es condonada y que actúa como obligación principal. A falta de una regulación expresa en el ámbito tributario hay que acudir al Derecho común (Código Civil, artículo 4.3.), el cual en su artículo 1190 dispone que la condonación de la deuda principal extinguiría las obligaciones accesorias. la condonación, según el artículo 1156 del mismo es un medio de extinción de las obligaciones. Por lo que la condonación de la sanción tributaria, extingue ésta. Y extinguida una deuda principal -a estos efectos la sanción lo es-, se extinguen las obligaciones accesorias. Por lo que no se deben girar intereses de demora que serían obligaciones accesorias por el plazo y período indicados.

Propuesta

Por todo lo anterior, el Consejo para la Defensa del Contribuyente en su citada reunión del Pleno ha acordado proponer que se adopten las medidas oportunas para que la Dirección General de Tributos, mediante el trámite y forma que corresponda, establezca criterios en relación con la cuestión expuesta y en razón de los anteriores argumentos, dándose traslado de los mismos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para su consiguiente aplicación.

PROPUESTA 9/1997

INCORPORACIÓN EN LOS PROGRAMAS INFORMÁTICOS DE DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIÓN

Motivación

Con motivo de diversas quejas presentadas ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente, se ha constatado la imposibilidad actual de consignar en el Sistema Informático de Recaudación (SIR) un domicilio a efecto de notificaciones cuando es distinto del domicilio fiscal del sujeto pasivo con las consiguientes repercusiones de cara al procedimiento ejecutivo cuando el interesado, en alguno de los escritos presentados ante la Dependencia o el Departamento de Recaudación, solicita la notificación en lugar distinto a dicho domicilio fiscal.

La Ley 30/92, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común contempla dos tipos de procedimiento: los iniciados de oficio y a instancia de parte. El artículo 70, entre la indicación de las previsiones que debe reunir la solicitud del interesado, recoge la del medio y del lugar que se designe a efecto de notificaciones. Aunque normalmente esta previsión será aplicable a los procedimientos que se inician a instancia del interesado, como es el caso del procedimiento económico-administrativo donde está especialmente admitido (artículo 48 Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas), no existe restricción legal por la que no pueda admitirse la designación de domicilio distinto al fiscal, incluso en procedimientos iniciados de oficio. Dicha posibilidad parece entreverse, aunque no se recoja textualmente, en el artículo 45 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Por otro lado, la existencia de un domicilio distinto al fiscal con eficacia en procedimientos tributarios no parece que deba ser obstáculo insalvable, por cuanto es una posibilidad admitida en otros procedimientos (solicitud de aplazamientos y fraccionamientos de pago - artículo 51.2.a) Reglamento General de Recaudación).

Por las razones apuntadas, la presente propuesta, si bien se orienta hacia el problema específico advertido, en el ámbito de la recaudación ejecutiva, no puede pasar por alto la oportunidad de llamar la atención sobre la necesidad de adoptar la misma medida en todos los procedimientos tributarios.

Propuesta

Revisión de las distintas aplicaciones informáticas con el fin de incorporar, en todas las que lo omitan un domicilio a efectos de notificaciones distinto del domicilio fiscal.

PROPUESTA 10/1997

SUMINISTRO DE IMPRESOS PARA CUMPLIMENTAR DECLARACIONES TRIBUTARIAS EN LOS CONSULADOS DE ESPAÑA EN EL EXTRANJERO

Motivación

Se ha recibido en el Consejo para la Defensa del Contribuyente alguna queja sobre la dificultad que experimentan los contribuyentes españoles que eventualmente se encuentran en el extranjero en el momento de efectuar la declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Analizado el procedimiento existente, se ha comprobado que en los últimos años se han suministrado, de forma gratuita, impresos en los que formular la declaración a aquellos Consulados y Embajadas que lo han solicitado a los Servicios de la Agencia Tributaria, a través de la Oficina de Información Diplomática del Ministerio de Asuntos Exteriores, que actúa como mediador para solicitar el envío a las distintas oficinas consulares/embajadas del Reino de España y cuantifica el número de impresos necesarios. Parece evidente, no obstante, que han existido algunos problemas en esta distribución, aunque no hemos podido constatarlo con la citada Oficina de Información Diplomática, por más que en diversas ocasiones hemos intentando ponernos en contacto con la misma.

Propuesta

Debe entenderse que las quejas recibidas responden a falta de información sobre la posibilidad de solicitar los impresos en los que presentar la declaración a través de las Oficinas Consulares en el caso de españoles con residencia fija o eventual en el exterior, o de las cancillerías de las embajadas para el personal dependiente del Ministerio de Asuntos Exteriores.

PROPUESTA 11/1997

LIQUIDACIONES INSTANTÁNEAS EN PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN

Motivación

Se han recibido en el Consejo para la Defensa del Contribuyente algunas quejas sobre el diferimiento que media entre la emisión de la liquidación provisional girada por la Administración, como resultado de un proceso comprobador de las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes, y la conformidad del contribuyente con la misma expresada durante el plazo de alegaciones, con el consiguiente incremento en los intereses de demora, según se dice en alguna de dichas quejas.

Analizado el procedimiento de comprobación, se ha verificado que efectivamente puede existir una diferencia cronológica entre el momento en que el contribuyente, en período de alegaciones, acepta la liquidación provisional propuesta por la Administración Tributaria y la emisión de la misma a efectos de su notificación al contribuyente, Si bien, en ningún caso esa diferencia de tiempo debe incidir en el cálculo de los intereses de demora.

Si puede, sin embargo ocurrir que aunque el contribuyente, durante el período correspondiente, haya presentado alegaciones y documentos que justifiquen o aclaren los hechos tributarios declarados no se confirme la liquidación provisional hasta que éstos se hayan valorado adecuadamente por la Administración, cosa que necesariamente ocurrirá con cierto desfase en el tiempo desde la presentación de los mismos dado que deben ser estudiados por el órgano competente. Una vez confirmada la misma se procede a cerrar el período hasta el que debe aplicarse el cálculo de intereses de demora.

Este Consejo considera por tanto que las actuaciones en este ámbito de los órganos de gestión son, en general correctas y ajustadas a Derecho. No obstante, han motivado algunos problemas que sería conveniente evitar con la consiguiente mejora de los servicios. Nos referimos a la práctica que en ocasiones tiene lugar de no indicarse al contribuyente, que ha dado conformidad a la liquidación provisional, de su posibilidad de recoger en el mismo acto ésta y darla por notificada, con la consiguiente reducción en el plazo del cálculo de intereses de demora.

PROPUESTA 12/1997

CONVENIENCIA DE DICTAR INSTRUCCIONES PARA LA DEBIDA FORMALIZACIÓN DE AVAL BANCARIO EN LOS CASOS DE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Motivación

En el Consejo para la Defensa del Contribuyente se han recibido quejas que han puesto de manifiesto las dificultades para la debida formalización del aval bancario exigido por el artículo 75.6 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, como una de las garantías tendentes a la obtención de la suspensión automática de la ejecución de los actos administrativos impugnados.

La inexistencia de un modelo de referencia o de unas instrucciones que detallen todos y cada uno de los requisitos que debe reunir el aval bancario para su correcta formalización (como sucede en materia de contratación) origina, con cierta frecuencia, molestias y gastos innecesarios para el contribuyente, que tiene que acudir en reiteradas ocasiones a las oficinas de la Agencia y de la entidad financiera para la debida constitución de la garantía. Consultado el Departamento de Recaudación de la AEAT, y teniendo en cuenta la información facilitada por el mismo, se formula la propuesta siguiente.

Propuesta

El Consejo estima oportuno someter a la consideración de V.E. la conveniencia de que por parte del Departamento de Recaudación se lleve a cabo el estudio de esta cuestión y, en su caso, proceda a dictar las instrucciones precisas para que el aval bancario se considere garantía bastante en los casos de suspensión automática de la ejecución de los actos administrativos impugnados.

Extendemos también la propuesta a las demás garantías previstas en el artículo 75.6 y en su caso al seguro de caución.

Este Consejo considera conveniente, además, divulgar los modelos o citadas instrucciones entre las Entidades Financieras así como de Seguros, que normalmente los otorgan.

PROPUESTA 13/1997

SOLICITUD DE CERTIFICADOS CATASTRALES EN CASOS DE JUSTICIA GRATUITA

Motivación

Se han recibido diversas quejas en el Consejo para la Defensa del Contribuyente por la exigencia del pago de las tasas catastrales correspondientes a las certificaciones solicitadas por los interesados, a efectos de demandar el beneficio de justicia gratuita. Dichas quejas van orientadas en el sentido de considerar una incongruencia la exigencia del pago de las tasas cuando lo que se está solicitando es precisamente el beneficio de justicia gratuita, caracterizado por la exención en el pago de las costas y gastos judiciales.

El art. 6 de la Ley 1/1996, de 10 de enero, establece el contenido del derecho a la asistencia jurídica gratuita, sin que ciertamente entre sus previsiones se encuentre la que constituye el objeto de la presente propuesta, si bien sí otras con las que existe una cierta semejanza, si no identidad (v.gr. apartado 7). Pero también es cierto que el artículo 17 atribuye a las Comisiones de Asistencia Gratuita la facultad de verificar la exactitud y realidad de los datos económicos declarados por el solicitante, pudiendo incluso recabar de la Administración Tributaria correspondiente la confirmación de la exactitud de los datos de carácter tributario que consten en la documentación aportada por el interesado.

El Consejo considera que, efectivamente, si los interesados acuden directamente a presentar la solicitud de las referidas certificaciones en nombre propio, están sometidos a las tasas catastrales, sin que ninguna norma vigente sobre las mismas ampare su exención. Por el contrario, si son las citadas Comisiones las que requieren esa certificación, la exención de las repetidas tasas catastrales puede basarse en lo establecido en el artículo 33, 4 de la Ley 13/1996, de 30 de septiembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que otorga ese favor fiscal al Estado y a los demás entes públicos territoriales e institucionales, pudiéndose considerar incluidas entre estos últimos dichas Comisiones de Asistencia Jurídica Gratuita. Además de ello, como antes se ha dicho, si tales Comisiones actúan, pueden recabar la información oportuna sin necesidad de que se formalice a través de certificados sujetos a las tasas catastrales.

Propuesta

A tal fin, y teniendo en cuenta los artículos 113 de la Ley General Tributaria y 17 y concordantes de la Ley 1/1996, de 10 de enero, así como lo preceptuado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, este Consejo considera que puede obviarse el trámite de solicitud de las certificaciones catastrales por los interesados, para lo cual, habría de cursarse la oportuna comunicación al Ministerio de Justicia, al objeto de que las Comisiones de Asistencia Jurídica Gratuita recaben directamente de la Dirección General de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria o de las Gerencias Regionales la información necesaria para la tramitación de las solicitudes de asistencia jurídica gratuita.

PROPUESTA 14/1997

REFERENCIA CATASTRAL DE LOS INMUEBLES EN LOS RECIBOS DEL IBI

Motivación

La Ley 13/1996 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social estableció en su art. 50 la obligatoriedad de hacer constar en escrituras públicas y otros documentos la referencia catastral de los inmuebles, la cual debe ser acreditada mediante la presentación del último recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o en defecto del anterior, certificado u otro documento que acredite la misma de forma indubitada.

La inclusión de la referencia catastral en los recibos, al ser estos un documento expedido por las Corporaciones Locales en su calidad de titulares de la competencia para la liquidación de dicho tributo, sólo puede imponerse mediante norma con rango de Ley. Así se hizo en el Real Decreto-Ley 5/1997 de 9 de abril, por el que se modifica parcialmente la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales el cual en su artículo 7º incluyó una modificación del artículo 77, párrafo primero de dicha Ley, del siguiente tenor: "El padrón del Impuesto referente a los bienes de naturaleza urbana contendrá, además, la referencia catastral y la base liquidable del impuesto. Los datos del padrón anual deberán figurar en los recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles".

Por tanto, a partir de la fecha de aprobación de dicho Real Decreto-Ley, el cual está siendo objeto de tramitación en este momento como ley ordinaria, los Municipios vienen obligados a consignar en los recibos que expidan para el cobro del Impuesto sobre Bienes Inmuebles dicha referencia catastral.

Ha de indicarse que esta medida fue previamente discutida con la Federación Española de Municipios y Provincias, la cual asumió la conveniencia de la misma, llegando a incluir en los boletines de información que habitualmente remite a los asociados información expresa a este respecto.

No obstante, lo anterior, se han recibido frecuentes quejas en este Consejo que indican que muchos contribuyentes no disponen de esa referencia catastral por no constar de hecho en los correspondientes recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, o cometen errores por no figurar en los mismos con la debida claridad. Ello produce frecuentes solicitudes de certificados a los Centros correspondientes con las consiguientes quejas. Consultada sobre el tema la Dirección General del Catastro y teniendo en cuenta la información facilitada por la misma, se formula la propuesta siguiente.

Propuesta

El Consejo para la Defensa del Contribuyente en su citada reunión del Pleno ha acordado proponer que, a través de la Dirección General del Catastro se adopten las medidas administrativas oportunas para hacer efectivo el mandato del artículo 77 de Ley 39/1988 a efecto de que conste en la generalidad de los recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles la referencia catastral de los mismos y que ésta aparezca con la conveniente claridad, con el fin de facilitar al máximo su conocimiento a los contribuyentes.

PROPUESTA 15/1997

CONVENIENCIA DE ESTABLECER UN IMPRESO PARA EL CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL QUE PERMITA SU TRATAMIENTO INFORMÁTICO

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente en razón de quejas presentadas ante el mismo ha tenido conocimiento de las dificultades experimentadas por buen número de contribuyentes a efectos de notificaciones principalmente, causadas por no haberse tenido en cuenta su comunicación de cambio de domicilio fiscal.

La Ley General Tributaria, en su artículo 45, en la redacción que al mismo dio la Ley 10/1985 de 26 de abril, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria, indica cual será el domicilio fiscal, a efectos tributarios, de las personas físicas y jurídicas, añadiendo que cuando un sujeto pasivo cambie su domicilio fiscal deberá comunicarlo a la Administración Tributaria mediante declaración expresa a tal efecto sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración en tanto se presente la citada declaración tributaria.

Los sujetos pasivos, personas jurídicas y entidades en general así como las personas físicas que sean empresarios o profesionales, están obligados a presentar declaraciones censales en los impresos establecidos al efecto con el fin de comunicar las alteraciones y modificaciones referentes a su situación fiscal. Entre ellas, se encuentra el cambio de domicilio fiscal. Esta obligación se regula en el Real Decreto 1041/1990 de 27 de julio, que se desarrolla por Orden Ministerial del Ministerio de Economía y Hacienda.

Podría ser conveniente aprovechar los impresos oficiales de declaración censal para poder formalizar dichas solicitudes y posteriormente tratar informáticamente las mismas recogiendo esta solicitud con el resto de datos referentes al obligado tributario, o bien crear un impreso “ad hoc” que permitiese este tratamiento para todos aquellos contribuyentes que no tienen obligaciones censales.

Por todo lo anterior, el Consejo para la Defensa del Contribuyente en su citada reunión del Pleno ha acordado proponer a V.E. que se adopten las medidas oportunas para que los Departamentos de Informática Tributaria, Gestión Tributaria, Departamento de Organización y Planificación y Relaciones Institucionales y Dirección General de Tributos, mediante el trámite y forma que corresponda, estudien la posibilidad de incluir dentro de la información censal a los contribuyentes que cambien de domicilio fiscal o que se cree un impreso específico a estos efectos.

PROPUESTA 16/1997

APLICACIÓN Y/O MODIFICACIÓN DE LA DISPOSICIÓN FINAL 4ª DE LA LEY 29/1994, DE ARRENDAMIENTOS URBANOS

Motivación

1. La Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, establece lo siguiente en su disposición final 4ª

   *"**Compensaciones por vía fiscal**.- El Gobierno procederá, transcurrido un año a contar desde la entrada en vigor de la ley, a presentar a las Cortes Generales un Proyecto de ley mediante el que se arbitre un sistema de beneficios fiscales para compensar a los arrendadores, en contratos celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985 que subsistan a la entrada en vigor de la ley, mientras el contrato siga en vigor, cuando tales arrendadores no disfruten del derecho a la revisión de la renta del contrato por aplicación de la regla 7.ª del apartado 11 de la disposición transitoria segunda de esta ley".*

   La disposición final 2ª de dicho texto legal dispone:

   *"**Entrada en vigor**.- La presente ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1995".*

2. El Gobierno dio cumplimiento a ese precepto mediante la inclusión de una norma (a la que más adelante nos referiremos) en el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que presentó ante las Cortes Generales en octubre de 1995, como "Ley de acompañamiento" de la Ley de Presupuestos para 1996 (el citado Proyecto de Ley aparece publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de Diputados, Serie A, número 137-1, de 13 de octubre de 1995). Pero este Proyecto de Ley no prosperó, dado que, como es sabido, el Pleno del Congreso en su sesión de 30 de octubre de ese año, decidió su devolución al Gobierno.

3. Puesto que hasta el momento no se ha aprobado ninguna norma específica, que trate de dar cumplimiento a la disposición final 4.ª, antes transcrita, de la Ley 29/1994, la previsión contenida en ésta resulta de imposible aplicación en el momento actual, con la consiguiente insatisfacción de los contribuyentes que se encuentran en las circunstancias referidas, y la posibilidad de que pueda por su parte incluso pedirse responsabilidad por inactividad del Gobierno, conforme al artículo 106.2 de la Constitución y a los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992.

4. Por todo ello, el Consejo considera conveniente que se proceda a la preparación de un proyecto de ley, o de una norma específica en algunos de los proyectos de ley que se tramiten ante las Cortes Generales, que intente cumplir con aquella previsión de la Ley 29/1994, o que si por razones ajenas a este Consejo ello no quiere hacerse de manera inmediata, se proceda por la correspondiente norma a la ampliación o actualización del plazo previsto en la repetida disposición final 4.ª de dicho texto legal.

5. En cuanto al contenido de esa posible norma, el Consejo no ignora sus dificultades técnicas, y no pretende pronunciarse sobre la misma. No obstante, nos permitimos advertir que la solución incorporada al Proyecto de Ley de Acompañamiento, presentado por el anterior Gobierno en octubre de 1995, consistía básicamente en una deducción a favor del arrendador en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades, por importe del 20 por 100 de la diferencia entre la renta actualizada que

teóricamente hubiera debido devengarse en cada ejercicio en el supuesto de revisión, y la renta devengada realmente sin esa revisión. Dejando aparte las dificultades prácticas del cálculo de esta reducción para la mayor parte de los contribuyentes, la medida no resulta convincente a este Consejo por la razón que exponemos con máxima simplicidad: supondría tratar de manera uniforme a arrendamientos de antigüedad muy diversa y de distintas circunstancias, con rentas de cuantía muy diferente. Consideramos por ello que debiera buscarse algún otro mecanismo de protección fiscal de aplicación más fácil y automática y que tuviera en cuenta de alguna manera las diferencias apuntadas.

6. No obstante lo anterior, es opinión de este Consejo que tal vez debería revisarse el propio contenido de la disposición final 4.ª, en el sentido de que la protección de los intereses de los arrendadores que no pueden actualizar sus rentas, en los casos así previstos por la Ley, no debería dar lugar a concretos beneficios fiscales, sino a instrumentos distintos de compensación, que produjeran directamente este efecto y no a través de medidas tributarias que añaden complejidad a un sistema ya de por sí complejo, y que obligan a una difícil instrumentación técnica si se quieren respetar los principios de justicia material proclamados por el artículo 31.1 de la Constitución.

Propuesta

Primera: Establecimiento de un plazo para presentar ante las Cortes Generales un Proyecto de Ley sobre beneficios fiscales para compensar a los arrendadores a los que dicho texto legal no les concede el derecho de revisión de las rentas satisfechas por los arrendatarios, de manera que se evite en todo caso la actual situación de incumplimiento de lo preceptuado en esa norma.

Segunda: Preparación del Proyecto de Ley a que se refiere el párrafo anterior, o de una norma específica a incluir en algunos de los proyectos de ley tramitados ante las Cortes Generales, instrumentando los beneficios fiscales oportunos previstos por la citada disposición final 4.ª de la Ley 29/1994, procurando en todo caso medidas simples y de aplicación automática.

Tercera: No obstante lo anterior, debería procederse a la revisión del contenido de la repetida disposición final 4ª, con el fin de valorar la conveniencia del otorgamiento de los beneficios fiscales previstos en la misma, o de su sustitución por otro tipo de medidas.

PROPUESTA 17/1997

IMPROCEDENCIA DE REQUERIMIENTOS DE CONTENIDO GENÉRICO EN PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIONES ABREVIADAS

Motivación

1. Tanto de las quejas presentadas por los contribuyentes, como de la información facilitada por las asociaciones de Asesores Fiscales presentes en el Grupo de Trabajo que articula su colaboración con este Consejo, hemos podido deducir que diversos órganos u oficinas gestoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria están dirigiendo a los sujetos pasivos requerimientos de contenido excesivamente genérico, que en concreto tienen como finalidad la justificación del saldo del Impuesto sobre el Valor Añadido al final de cada ejercicio. A tal efecto se solicita de los contribuyentes en muchos casos que procedan a lo siguiente: "*Justificación del saldo a compensar existente a su favor a 31.12.96*".

2. Si se considera que ese saldo procede de las declaraciones-liquidaciones trimestrales, bastaría con la presentación de las mismas para que quedara debidamente justificado. Pero tal requerimiento, sin ninguna otra especificación sobre el tema, y habida cuenta de que las declaraciones-liquidaciones trimestrales obran ya en poder de dicha Agencia, puede dar lugar, al menos teóricamente, incluso a que se deduzca del mismo el deber de presentación en un procedimiento de comprobación ante órganos de gestión de todas y cada una de las facturas o documentos en los que se formaliza el Impuesto sobre el Valor Añadido tanto soportado como devengado por el contribuyente en cuestión.

3. El artículo 35.2 de la Ley General Tributaria establece, en efecto, la obligación genérica de los sujetos pasivos de "facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones" y "proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible". Pero entendemos, salvo mejor parecer, que el cauce adecuado conforme al Derecho vigente para la exigencia de estas obligaciones es, como regla general, el procedimiento de comprobación e investigación regulado en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986).

4. El artículo 104 de la Ley General Tributaria faculta a la Administración para "recabar declaraciones y la ampliación de éstas, así como la subsanación de los defectos advertidos, en cuanto fuere necesaria para la liquidación del tributo y su comprobación". En cuanto al artículo 123.2 de esa misma Ley faculta a las oficinas gestoras para efectuar "actuaciones de comprobación abreviada", aunque con la limitación de que no pueden extenderse en ningún caso "al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales", salvo en el supuesto de devoluciones tributarias. Un requerimiento redactado en los términos genéricos antes expuestos podría dar lugar a difíciles problemas jurídicos en relación con estas normas o a interpretaciones a la hora de su aplicación que pudieran no ajustarse a las mismas.

5. Nos informan además las citadas asociaciones de Asesores Fiscales (aunque no es éste el caso de los concretos expedientes analizados hasta ahora por el Consejo) que algunas veces se da también la circunstancia de que los requerimientos referidos proceden de Administraciones distintas a las que corresponden al domicilio fiscal de los contribuyentes, a causa del reparto interno de las tareas de comprobación, lo cual dificultaría su debida atención por parte de los sujetos requeridos si se interpretara que éstos tienen que aportar las facturas o los documentos a que se ha hecho referencia.

Propuesta

Que por parte de la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se dicten los acuerdos o instrucciones oportunos para evitar que los órganos de gestión dirijan a los sujetos pasivos requerimientos de contenido genérico que puedan inducir a confusión entre los procedimientos de comprobación abreviada, por una parte y, por otra, los de comprobación e investigación, debiendo limitarse los primeros al ámbito permitido por las disposiciones en vigor, con la consiguiente precisión o aclaración del mismo.

PROPUESTA 18/1997

NECESIDAD DE DOTAR DE FUNCIONALIDAD AL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE ERRORES MATERIALES O DE HECHO DEL ARTÍCULO 156 DE LA LGT.

Motivación

1. Nos encontramos a veces ante supuestos de los que puede deducirse que la conducta de ciertos órganos administrativos parece partir de la creencia de que únicamente a través de recurso puede lograrse la rectificación y, en su caso, anulación de los actos administrativos sustentados en errores materiales o de hecho. Tal premisa no tiene suficiente fundamento legal.
2. Esta idea, unida a la restrictiva interpretación jurisprudencial del concepto "error de hecho" (interpretación en la que la Jurisdicción Contencioso-Administrativa se ha dejado guiar por la jurisprudencia civil del Tribunal Supremo), ha provocado la escasa funcionalidad del procedimiento de rectificación de errores materiales o de hecho previsto en el artículo 156 de la Ley General Tributaria (LGT), y reiterado -acaso innecesariamente- en el artículo 108 del mismo cuerpo legal, que lo declara asimismo aplicable "en el procedimiento de gestión".
3. En nuestra opinión, el desaprovechamiento de las posibilidades que ofrece el procedimiento de rectificación de errores de hecho del artículo 156 LGT, perjudica notablemente las relaciones Administración fiscal-contribuyente en la medida en que obliga a éstos a recurrir, incluso ante los Tribunales, para lograr la corrección, rectificación o subsanación de manifiestos errores de hecho en los que incurre aquélla en algunas ocasiones en el contexto actual de masificación e informatización de relaciones tributarias.
4. Este desajuste entre lo que ordena el Derecho positivo y lo que acaece algunas veces en nuestra realidad administrativa, carece de justificación, habida cuenta de que en los supuestos de errores materiales o de hecho está imperativamente encomendada a la Administración (también por consiguiente, a las oficinas gestoras y a los órganos de inspección) la rectificación de oficio, esto es, a su iniciativa e impulso y, desde luego, a instancia del interesado.
5. Aunque existen opiniones doctrinales y jurisprudenciales en contrario, a nuestro parecer no puede discutirse hoy (máxime tras lo dispuesto en el artículo 7.2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, sobre devolución de ingresos indebidos, e incluso a la vista de lo preceptuado en el artículo 159 de la misma LGT) la virtualidad del procedimiento de rectificación previsto en el artículo 156 LGT, no sólo para rectificar los actos administrativos viciados de errores de hecho, sino incluso para anularlos cuando los referidos errores afecten a los presupuestos del acto o a su contenido esencial, de forma que desaparecido con la corrección de errores el presupuesto o contenido esencial del acto, desaparecería el acto mismo.
6. Por otra parte, la virtualidad del procedimiento legal de rectificación de errores materiales o de hecho no puede quedar enervada por preceptos -máxime de rango infralegal o reglamentario- en los que se señalan las vías de recurso procedentes contra determinados actos, tal y como sucede con el artículo 4 (Recursos contra la matrícula) y artículo 18.4 (Recursos contra los actos derivados de las actuaciones de inspección que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos), ambos del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto

sobre Actividades Económicas. Las vías de recurso previstas en preceptos como los reseñados, en modo alguno excluyen o cercenan la posibilidad de que el interesado acuda (si lo estima procedente) al procedimiento de rectificación de errores del artículo 156 LGT.

7. Y este es, precisamente, el problema en que incurren algunos órganos gestores cuando atienden la reclamación en queja del artículo 106 LGT y, de nuevo, la queja ante este Consejo formulada por el interesado y de las que trae causa la presente proposición normativa. No se puede considerar que las vías de recurso señaladas en los citados preceptos reglamentarios, cierren el paso al procedimiento (legal) de rectificación de errores materiales previsto con carácter general en nuestra Ley General Tributaria, y reiterado, específicamente para el ámbito de los tributos locales en el propio artículo 14.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

Propuesta

Primera: Proceder al desarrollo reglamentario del procedimiento de rectificación de errores materiales del artículo 156 LGT, que, en la actualidad, sólo se encuentra reglamentado en el artículo 7.2 del Real Decreto 1163/1990 para los supuestos de rectificación de errores que den lugar a devolución de ingresos indebidos, debiendo responder dicho procedimiento a criterios de máxima simplicidad y eficacia una vez demostrada la existencia de tal error.

Segunda: Dictar instrucciones a los Órganos dependientes de esa Secretaría de Estado, y en particular de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en las que se explique que, salvo mención en contrario, los preceptos en los que se señalen o designen los recursos procedentes contra determinados actos administrativos tributarios, tales como los contenidos en los artículos 4 y 18 del reiterado Real Decreto 243/1995, deben aplicarse sin perjuicio del procedimiento de rectificación de errores materiales o de hecho reconocido con carácter general en el artículo 156 LGT.

PROPUESTA 19/1997

OBLIGATORIEDAD DE LA RENUNCIA EXPRESA AL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

Motivación

1. Este Consejo ha recibido reiteradas quejas que han puesto de manifiesto los problemas derivados de la indefectible aplicación del régimen de estimación objetiva de la base imponible para los sujetos pasivos que, reuniendo las circunstancias previstas en las normas reguladoras de dicho régimen, no renunciaran formalmente, y en el plazo previsto, a su aplicación. El problema tiene su origen en que el incumplimiento de esa obligación de renuncia puede acarrear unas consecuencias lesivas del principio constitucional de capacidad económica cuando el contribuyente puede probar los rendimientos efectivamente percibidos a través de una ordenada contabilidad. Se produciría así una suerte de sanción atípica o impropia bajo la consideración de que el contribuyente ha cometido una infracción formal no subsanable. Problema que se acrecienta si se considera que el sujeto pasivo que omitió la renuncia por inadvertencia o por cualquier otra causa podría estar, por la vía de los hechos, confirmando su opción tácitamente cada trimestre a través de la presentación de las declaraciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin objeción alguna por parte de los servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que recibe dichos documentos.

2. El artículo 31.1 de la Constitución no establece sólo un deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, sino que crea un derecho constitucional a ser gravado conforme a dicha capacidad y no de otro modo. Como ha proclamado la doctrina, no puede discutirse que los criterios de determinación de la renta de tipo analítico-contable son, en términos de equidad e igualdad, superiores a los de tipo objetivo o forfetario. Tal extremo ha sido corroborado por la Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1994, de 14 de julio, para la que la primacía del régimen de estimación directa no puede ser cuestionada, sin perjuicio de que sean admisibles a efectos prácticos otros mecanismos de determinación de la base. Concretamente, el Tribunal afirma que la estimación objetiva es una "técnica que puede ser apropiada en el Ordenamiento Tributario, por 'regular actos y relaciones en masa' con participación de los ciudadanos en la gestión y aplicación de los tributos y, de otra parte, en la medida en que es susceptible de evitar eventuales actuaciones fraudulentas y satisfacer la exigencia de seguridad jurídica". También para el Tribunal Supremo (Sentencia de 5 de marzo de 1972) el régimen de estimación directa tiene carácter preferente porque permite una mejor realización práctica de los fines del tributo y de los principios de justicia.

3. Efectivamente, el recurso a métodos que determinan la renta media o presunta no es rechazable en sí mismo, pues cumple diversas finalidades: a) de simplificación, puesto que los criterios normativos prefijados reducen los datos sujetos a declaración, minimizan los costes de gestión de los tributos y liberan las energías administrativas que pueden dirigirse a campos más interesantes desde el punto de vista del control y comprobación tributaria; b) extrafiscal, favorecedora del cálculo y la anticipación del coste financiero de ciertas elecciones de contenido económico; c) incentivadora, de estímulo y recompensa a los sujetos pasivos más eficientes; d) antielusiva y de lucha contra el fraude, al facilitar la acción preventiva de la Administración Tributaria. El régimen de estimación objetiva se ha concebido, de esta forma, como una solución simple, realista y pragmática en función de las características del colectivo de contribuyentes al que va dirigido. Pero no puede legitimar la tasación de una renta inexistente en el caso concreto, pues la tutela de un interés colectivo

no puede eliminar el elemental derecho individual de ser tasado en relación a la propia riqueza, efectiva y existente, ya que de otra forma estaríamos ante una respuesta cuasi sancionadora que comportaría un sacrificio de los principios de justicia distributiva. Si lo que se ha pretendido es la simplificación y la certeza en la determinación de la base imponible, dicho interés fiscal no puede contradecir el principio constitucional de capacidad económica que expresa en nuestro ordenamiento constitucional una exigencia de racionalidad, es decir, de justificación de la imposición.

4. Se observa, sin embargo, el deseo del legislador de que el mayor número posible de sujetos pasivos se incline por su aplicación. En primer lugar, porque, al igual que ocurriera en las regulaciones iniciales de la estimación objetiva, amparadas en la Ley 44/1978, basta con que el sujeto pasivo reúna los requisitos establecidos para que automáticamente dicho régimen sea aplicable, interpretando la pasividad del contribuyente como una manifestación favorable en tal sentido. A partir de 1984, sin embargo, el régimen sólo se aplicaba a solicitud del sujeto pasivo. Por ello, la actual opción instrumentada a través de la renuncia al mismo, cuando, insistimos, el régimen inmediatamente anterior era distinto, podría ser interpretada como una cierta compulsión que puede generar situaciones como las expuestas por los contribuyentes. En segundo término, porque en el caso que proceda su aplicación para la determinación de los rendimientos netos de las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por entidades en régimen de atribución de rendimiento, y los socios, herederos, comuneros o partícipes prefieran la estimación directa, deberán formular la renuncia todos y cada uno de ellos (artículo 23 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Mientras en un caso basta la inactividad, en el otro se requiere una diligente unanimidad.

5. Si la simple omisión de un requisito formal -la renuncia- convierte en obligatorio y automático el sistema objetivo de determinación de la cuantía de la obligación tributaria, puede producirse una vulneración del principio de igualdad y se justificaría al mismo tiempo una imposición en base a una discutible capacidad económica media o presunta. En tal sentido conviene no olvidar el preámbulo del Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre, que señalaba: "La ley del Impuesto configura el régimen de estimación objetiva singular como un sistema que simplifica de manera importante las obligaciones formales pero que en absoluto autoriza a determinar unos rendimientos netos distintos de los reales". Y en esa misma línea, incluso en un sistema como el ya desterrado de las evaluaciones globales, se posibilitaba el recurso de agravio absoluto, que, con una adecuada contabilidad, permitía apreciar pérdidas y modificar los cálculos apriorísticamente fijados.

6. Por su parte, el Tribunal Constitucional, en reiteradas Sentencias (209/1988, y 27/1981, entre otras) señala que el artículo 31.1 de la Constitución obliga a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero "ciñe esta obligación a unas fronteras precisas: las de la capacidad económica de cada uno y las del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad". Las consecuencias que se anudan al incumplimiento de la obligación formal de la renuncia al método pueden llegar a ser desproporcionadas e incidir en los principios de capacidad e igualdad. Esa posible desigualdad puede ser analizada bajo el prisma de la interdicción de la excesividad, pues, como señala el propio Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990, "para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que

la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos".

7. El análisis de esta cuestión (que hemos referido principalmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero puede hacerse de modo paralelo con relación al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido) adquiere aún mayor complejidad si se tiene en cuenta que los sujetos pasivos que pasan al régimen de estimación directa sin haber formalizado la renuncia comentada, proceden a la presentación trimestral de las correspondientes declaraciones-liquidaciones, que son recibidas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin que se produzca reacción alguna por su parte a veces durante períodos dilatados de tiempo, que pueden abarcar incluso varios ejercicios, de manera que podría resultar efectiva la invocación de la doctrina sobre actos propios de la Administración, como de hecho se hace en algunas de las quejas presentadas ante este Consejo.

Propuesta

El Consejo estima conveniente proceder a una reforma de los artículos 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 35 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, y sus correlativas disposiciones reglamentarias, a fin de que se atemperen las consecuencias que se derivan del incumplimiento de la renuncia al método de estimación objetiva y simplificada, siempre que se lleve una adecuada contabilidad que permita determinar con precisión la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo.

PROPUESTA 20/1997

DEBER DE MOTIVACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO SANCIONADOR

Motivación

1. El Consejo ha recibido reiteradas quejas en relación a la ausencia o insuficiencia de motivación que se constata en algunos casos en los expedientes sancionadores como consecuencia de la comisión de ilícitos tributarios.

2. El deber de motivación es el gozne sobre el que gira no sólo la transparencia del proceder administrativo, sino una serie de derechos (tutela judicial efectiva, prohibición de indefensión, seguridad jurídica, etc.) y principios (interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y legitimidad de la acción administrativa), sin los cuales no puede hablarse de verdadera y real existencia de un sistema jurídico propio de un Estado de Derecho. En tal sentido, la doctrina ha señalado que cuando la Ley General Tributaria se refiere en general a la motivación va más allá que el antiguo artículo 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo -hoy, artículo 54 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común-, pues mandatos como los contenidos en los artículos 124.3 y 145 de aquélla son más exigentes que la propia normativa administrativa general.

   Aunque, como es sabido, la Ley General Tributaria no contiene ningún precepto específico sobre motivación de sanciones. El artículo 138.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, siguiendo la exigencia general que se deriva del artículo 54.1.a) de ese mismo cuerpo legal, sí exige expresamente que la resolución que ponga fin al procedimiento administrativo sancionador sea motivada.

3. La motivación implica la búsqueda de una justificación que pueda ser ofrecida como respaldo del contenido de la decisión, justificación que proporciona la referencia a una norma o criterio general o una solución aplicada generalmente, dado el compromiso implícito de atenerse a la misma solución en los casos semejantes. El deber de motivación de resoluciones administrativas es, por tanto, un asunto que afecta, primariamente, al contenido positivo del derecho a la tutela judicial, esto es, a las condiciones de efectividad de la misma y no al contenido meramente negativo, es decir, a la prohibición de indefensión. El Tribunal Constitucional, en Sentencias 224/1992, de 14 de diciembre, 48/1993, de 8 de febrero, y 165/1993, de 18 de mayo, ha relacionado el deber de motivación con el derecho a la tutela judicial efectiva. Tal deber de motivación no se limita al ámbito de aplicación del principio a los Jueces y Tribunales, sino que los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución Española pueden y deben ejercitarse en la actuación administrativa. Así, en los Autos 6/1987, de 9 de enero, y 45/1987, de 14 de enero, se reconoce la aplicación de estos derechos en la actividad administrativa, sobre todo en los procedimientos de naturaleza sancionadora. Y lo mismo sucede en las Sentencias 110/1984, de 26 de noviembre y 76/1990, de 26 de abril, atinentes a la materia tributaria.

4. La carencia de motivación de los actos que resuelven el procedimiento tributario sancionador impide una verdadera y real posibilidad de contradicción y con ello la imposibilidad de conocer datos que resultan imprescindibles para que el contribuyente pueda establecer, bajo parámetros de sensatez, su adecuada defensa. El principio de autotutela releva a la Administración de acudir al Juez para que dote de ejecutividad sus decisiones, siendo, por tanto, el particular el que debe dirigirse a los Tribunales, pero para ello es de vital

trascendencia que aquél conozca el sentido de la decisión administrativa con sus fundamentos y razones. El principio de autotutela, por tanto, no comporta una inhibición de motivar o fundamentar la decisión que se adopte. En tal sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 1985 llega a afirmar que la validez jurídica de la actividad pública reside en la motivación que se encierra en el propio acto administrativo. Además de ello, la obligación de motivar no está prevista únicamente como garantía frente a la posible indefensión que puede irrogarse al particular o sujeto pasivo, sino que su papel se centra también en asegurar la imparcialidad de la actuación de los órganos de la Administración, dando cuenta de la cabal observancia del procedimiento que disciplina el ejercicio de las distintas potestades con que cuentan aquéllos.

5. Tal deber de motivación no implica, por supuesto, que hayan de aceptarse los planteamientos o pretensiones de las partes, ni siquiera de que resuelvan todos los aspectos alegados. La suficiencia de la motivación, en opinión del Tribunal Constitucional, ha de entenderse en el sentido de que en las resoluciones consten, de forma que puedan ser conocidos como tales, los fundamentos en que se basan, es decir, los hechos probados de que se parte y la calificación jurídica que se les atribuye. Ello resulta especialmente claro en dos ámbitos concretos: en el plano de los actos que incidan en derechos fundamentales reconocidos por la Constitución y en el seno de los actos sancionadores.

6. La ausencia de motivación en el acto de imposición de la sanción es susceptible de ocasionar la nulidad de pleno derecho o la anulabilidad de la resolución sancionadora. La imposición de cada sanción tributaria debe ir por ello acompañada de los hechos que la justifican y la correspondiente valoración a efectos de poder aplicar el principio de proporcionalidad. No es suficiente la indicación de la norma aplicable y del tanto por ciento correspondiente, pues dicho tanto por ciento de sanción impuesta debe guardar una directa e íntima relación con los hechos que se pretenden sancionar. En tal sentido se han pronunciado distintos Tribunales Superiores de Justicia, siendo especialmente significativa la Sentencia de 22 de mayo de 1993 del Tribunal de Cataluña. Nos permitimos recordar que son frecuentes las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos que se pronuncian contra actos sancionadores de la Administración Tributaria por la causa indicada.

7. De la misma manera y teniendo en cuenta que la resolución del procedimiento sancionador se relaciona con unos conceptos que en muchas ocasiones son jurídicamente indeterminados, sin motivación resulta imposible saber si las circunstancias concretas de cada caso pueden dar lugar a la concurrencia de tal concepto y si su valoración se ha llevado a cabo correctamente. No resulta suficiente con motivar la culpabilidad del contribuyente responsable de la infracción, evidenciando la acreditación de los hechos constitutivos del ilícito y la participación de aquél en los mismos. Por el contrario resulta imprescindible que la sanción se adecue a las exigencias del principio de proporcionalidad, lo cual únicamente puede lograrse mediante la motivación de los elementos o circunstancias atenuatorias o agravatorias tomadas en consideración para calcular el montante de la sanción definitivamente impuesta. De la misma forma, y si los referidos criterios de dosimetría punitiva no son apreciados por la autoridad decisoria pese a haber sido alegados a lo largo del expediente, es igualmente preciso que ésta motive acerca de las razones de tal rechazo.

8. El Consejo valora muy positivamente los artículos 33 y 34 del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que en estos momentos se tramita en las Cortes Generales, dado que con el primero de esos preceptos deja sentado que corresponde a la Administración Tributaria "la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la

culpabilidad del infractor"; y el segundo, ordena que la sanción sea impuesta mediante "un expediente distinto e independiente". De los escritos presentados ante este Consejo puede deducirse que la falta de la oportuna distinción entre el procedimiento de comprobación abreviada o de comprobación e investigación por un lado y, por otro, el procedimiento sancionador es causa directa de la posible falta o insuficiencia de motivación del segundo, al considerar los correspondientes órganos de gestión o inspección que el primero de los procedimientos contiene el fundamento de la sanción, que carece así en determinados casos de motivación expresa.

En virtud de cuanto precede, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen.

Propuesta

Debería procederse por parte de la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a cursar las órdenes internas oportunas para que los órganos de gestión e inspección motiven debidamente, y en todos los casos, las sanciones impuestas a quienes cometan ilícitos tributarios, conforme a lo anteriormente expuesto.

PROPUESTA 21/1997

ACTUALIZACIÓN DE PLANTILLAS EN LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

Motivación

1. En el Consejo para la Defensa del Contribuyente se han recibido reiteradas quejas en relación al excesivo tiempo que se emplea en resolver las reclamaciones por parte de los Tribunales Económico-Administrativos. Dicho retraso provoca perjuicios considerables, no sólo a los contribuyentes, a quienes este Consejo está llamado a defender, sino incluso al Tesoro Público, pues gran parte de las deudas en pendencia son objeto de suspensión.

2. En desarrollo de lo dispuesto en el art.- 23 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, el artículo 64.1 del vigente Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas dice que "no podrá exceder de un año el tiempo que transcurra desde el día en que se inicie una reclamación económico-administrativa o se recurra en alzada una resolución que ponga término a la instancia respectiva, hasta aquel en que se resuelva, de no mediar causas justificadas que lo impidieren". Dicho plazo resulta, en las actuales circunstancias, de imposible cumplimiento en la mayoría de los Tribunales, pues de la información facilitada al Consejo por el Tribunal Económico-Administrativo Central se desprende que el tiempo empleado en resolver las reclamaciones, es en el promedio de los tribunales Central y Regionales y Locales, de unos 18 meses.

3. Analizados los movimientos de expedientes de los últimos años se observa que ese valor se mantiene, con ligeras oscilaciones, desde 1992, lo que supone que el volumen de ingresos y el de despachos han experimentado una evolución similar. Al crecimiento de los ingresos, que han pasado de 124.462 expedientes en 1992 a 190.688 en 1996, ha correspondido otro de los despachos, desde los 107.946 hasta los 175.244.

   El crecimiento continuado de la litigiosidad en materia económico-administrativa, especialmente entre los años 1992 y 1994, obedece a factores muy variados y su análisis desborda los límites de la presente propuesta (aunque debería ser objeto de un estudio en profundidad para determinar sus causas últimas, y en qué medida habría que actuar sobre ellas para reducirla a niveles más razonables). En cuanto al correlativo aumento de los despachos, las causas hay que buscarlas en la mejor dotación de medios materiales (en especial, informáticos) y en la ejecución, a partir de finales del año 1994, de un Plan Especial de Actualización para determinados Tribunales regionales, que ha sido prorrogado en mayo de este año.

4. En cambio no se ha procedido a la necesaria adecuación de las plantillas de personal a los nuevos niveles de conflictividad (incluso se aprecia una cierta disminución en el número de funcionarios al servicio de los Tribunales, entre 1992 y la fecha presente), con lo que las citadas mejoras no han podido alcanzar mayores metas que la de no empeorar el tiempo medio de tramitación de los expedientes, muy superior al legalmente previsto.

5. Los problemas aludidos y la situación actual de los Tribunales Económicos-Administrativos en relación con los mismos han quedado expuestos en el "Informe al Consejo para la Defensa del Contribuyente sobre los Tribunales Económico-Administrativos, con especial referencia al problema de los retrasos". Este documento ha sido elaborado por el Sr. Vocal Coordinador de este Consejo con los citados Tribunales, y habiendo sido analizado en el Pleno este Consejo ha decidido suscribir su contenido, que justifica la presente propuesta, y remitir copia del mismo junto con este escrito a V.E. para su conocimiento.

Propuesta

De acuerdo con las consideraciones anteriores se debería estudiar el posible incremento de las plantillas de personal en aquellos Tribunales Económico-Administrativos que lo precisen, para que todos ellos puedan estar en disposición de cumplir con el plazo previsto en el artículo 64.1 del vigente Reglamento de Procedimiento. Ello sin perjuicio de mantener el Plan Especial de Actualización hasta la fecha en él prevista.

PROPUESTAS NORMATIVAS 1998

PROPUESTA 1/1998

ORDEN ALFABÉTICO DE NOTIFICACIONES A TRAVÉS DE BOLETINES OFICIALES

Motivación

Se han recibido algunas quejas en el Consejo para la Defensa del Contribuyente en las que se pone de manifiesto que en las relaciones de deudores que son objeto de publicación en los Boletines Oficiales a efectos de notificación, no siempre dichos deudores aparecen ordenados por orden alfabético.

Esta circunstancia, por otro lado, fácilmente evitable, puede ocasionar graves trastornos a los interesados afectados, por lo que este Consejo estima conveniente presentar la siguiente propuesta:

Propuesta

Con el fin de asegurar el conocimiento por los interesados de los actos de notificación pendientes de realizar, se propone que la Agencia Estatal de Administración Tributaria dicte una instrucción que ordene a los órganos competentes para ello extremar el cuidado a la hora de presentar las correspondientes relaciones de deudores para su publicación en los Boletines Oficiales, de modo que las mismas aparezcan por riguroso orden alfabético.

En el supuesto de que la actuación de la Administración, a la hora de realizar requerimientos o notificaciones en los boletines oficiales, pueda inducir a error a algún contribuyente, porque éste no aparezca en el orden correspondiente y esta circunstancia pueda incidir en el conocimiento del requerimiento o notificación, la Administración en aras de la efectividad del principio de seguridad jurídica, podrá entender incumplido el mandato legal que ordena que las notificaciones deben practicarse de modo que sea posible tener constancia de la recepción por el interesado (artículo 59.1 de la Ley 30/92) y procederá a practicar nueva notificación.

No será necesario practicar nueva notificación o requerimiento cuando el contribuyente no aparezca en el orden correspondiente pero esta circunstancia (por razón del escaso número de contribuyentes notificados o requeridos o por cualquier otra razón) no haya debido incidir, en buena lógica, en el conocimiento del requerimiento o notificación.

PROPUESTA 2/1998

OPCIÓN SOBRE EL PAGO FRACCIONADO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Motivación

En el Consejo para la Defensa del Contribuyente se han recibido reiteradas quejas en relación a las liquidaciones provisionales, practicadas por las dependencias de Gestión, respecto de aquellos contribuyentes que ejercitaron la opción recogida en el artículo 38.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, relativa a la posibilidad de determinar el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, en lugar de calcularlo sobre la cuota íntegra del último período impositivo.

Numerosas empresas que ejercitaron la opción citada del artículo 38.3 en el mes de febrero de 1996 interpretaron erróneamente que ésta quedaba automáticamente renovada para el ejercicio 1997, a pesar de que la Ley establece que para que la opción sea válida y produzca efectos debe ser ejercida en la correspondiente declaración censal durante el mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos. Como consecuencia de no haber renovado la opción, han recibido liquidaciones provisionales con sanción, correspondientes a los pagos fraccionados del ejercicio.

Este error padecido por un considerable número de contribuyentes ha sido debido, en ocasiones, a la mala información recibida por los servicios de la propia Administración, así como a la referencia que hace el precepto a la correspondiente declaración censal, entendiendo que ejercitándose la opción de referencia en una declaración "censal" esta opción estaría en vigor en tanto en cuanto el contribuyente no presentara otra en sentido contrario, por ser este el carácter que a las declaraciones censales les atribuye el ordenamiento tributario, tanto en la renuncia al régimen de módulos como en todas las reguladas en el Real Decreto 1041/1990.

Configurar el ejercicio de la opción como una auténtica declaración censal tiene ventajas tanto para el contribuyente como para la propia Administración, al simplificar obligaciones formales que suponen un coste fiscal indirecto para el obligado tributario y una carga de trabajo adicional a la Administración (recibir los modelos, comprobarlos, grabarlos....), redundando, todo ello, en una mejor gestión de los tributos.

Propuesta

Con el fin de evitar cargas adicionales a los contribuyentes y a la propia Administración se propone modificar el artículo 38.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en el sentido de que una vez se ejercite la opción ésta sea válida en los siguientes ejercicios en tanto no se renuncie a la misma en el plazo indicado en el precepto.

PROPUESTA 3/1998

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS CORRESPONDIENTES A CUOTAS TRIBUTARIAS DE REPERCUSIÓN OBLIGATORIA EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE IVA

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha recibido reiteradas quejas en relación con solicitudes de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) repercutido, sobre todo, en supuestos de adquisiciones inmobiliarias que, posteriormente, son liquidadas por las Administraciones Autonómicas en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La respuesta dada por la Delegación correspondiente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la devolución del IVA instada por el sujeto que soportó la repercusión (que es el mismo frente al que se dirige la Administración Autonómica para girarle la liquidación del referido Impuesto cedido), con base en el artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990 de 21 de septiembre, consiste en negar la devolución considerando que la misma únicamente podía solicitarse por el sujeto pasivo del IVA que repercutió el Impuesto.

La solución que viene ofreciendo la Administración gestora se sustenta en una interpretación del citado precepto reglamentario que aboca a una notable contradicción: se considera legitimado para lo más (obtener la devolución de las cuotas del IVA indebidamente soportadas) a quién paradójicamente, se le niega legitimidad para lo menos (instar su devolución). Conforme a esta interpretación administrativa de la norma, la devolución ha de solicitarla el sujeto pasivo que repercute el IVA, si bien la devolución ha de efectuarse a la persona o entidad que lo soporta.

Además de la imposibilidad material, en ocasiones, existente para que el referido sujeto pasivo inste la devolución (por ejemplo, cuando la entidad inmobiliaria que realizó la venta ha sido disuelta y liquidada, hipótesis ésta que no es infrecuente en el ámbito que estamos considerando), lo que sucede, en todo caso, es que aquél carece de interés -patrimonial y de todo tipo- en solicitar la devolución de un impuesto que recibirá un tercero. Incluso cabría considerar que la reacción natural del sujeto pasivo IVA será la de rehusar la solicitud de devolución, máxime si entiende que con ella puede provocar la comprobación inspectora y la regularización de su propia situación tributaria.

Propuesta

De acuerdo con las consideraciones anteriores, este Consejo sugiere cualquiera de las siguientes soluciones:

Primera. Que por el Órgano competente para ello se considere la conveniencia de ordenar la interpretación administrativa del artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990, en el sentido de permitir al sujeto pasivo del IVA la solicitud de devolución de las cuotas repercutidas, pero sin que ello suponga negar al sujeto repercutido (legitimado, en su caso, para obtenerlas) su derecho a instar él mismo la devolución de lo indebido. Con una interpretación distinta a la aquí propuesta, el derecho material a obtener la devolución de lo indebidamente soportado por repercusión, carecería de cauce jurídico alguno para su efectiva realización, sobre todo en supuestos de regularización de la situación tributaria como los que motivan las quejas de referencia.

Segunda. Modificar la redacción del repetido precepto reglamentario en el sentido que acaba de exponerse.

Tercera. No obstante, considerando que las quejas que originan la presente Propuesta hasta ahora se han referido exclusivamente a supuestos de devolución del IVA repercutido en adquisiciones inmobiliarias, posteriormente liquidadas por la Administración Autonómica respectiva en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, el Pleno del Consejo entiende que las soluciones arriba propuestas debieran aplicarse, en principio, a los referidos supuestos de duplicidad de ingresos (por IVA y por Transmisiones Patrimoniales Onerosas).

PROPUESTA 4/1998

IMPOSIBILIDAD DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR ESTAR PENDIENTE DE PUBLICACIÓN EL MODELO OFICIAL

Motivación

1. Una entidad formula consulta por haber modificado la duración de su ejercicio social de manera que en el año 1996 dicho ejercicio ha sido inferior a doce meses. Se inició el 1 de enero de 1996 y concluyó el 31 de mayo del mismo año.

   Dado que el plazo de declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a ese período impositivo concluía el 26 de diciembre de 1996, y a fecha de 31 de mayo no se había aprobado el modelo para efectuar dicha declaración, se plantea cómo debe actuar la sociedad para cumplir con la obligación formal y material de presentar la declaración y el ingreso derivado de la autoliquidación por este impuesto.

   El Consejo, una vez estudiada esta cuestión, formula las consideraciones que siguen.

2. El artículo 102.1 de la Ley General Tributaria establece:

   "Se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración Tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible.

   Reglamentariamente se determinarán los supuestos en que sea admisible la declaración verbal".

   Por otra parte, de conformidad con el artículo 102.4 de la Ley General Tributaria:

   "Se estimará declaración tributaria la presentación ante la Administración de los documentos en los que se contenga o que constituya el hecho imponible"

3. El Tribunal Supremo en su Sentencia de 21 de septiembre de 1987 (fundamento jurídico segundo), interpretando el artículo 102 de la Ley General Tributaria, ratifica la idea de que declaración tributaria es todo documento presentado voluntariamente por el sujeto pasivo en el que ponga de manifiesto los elementos que constituyen el hecho imponible. Así, dice:

   "En cuanto a la otra cuestión objeto del presente proceso en esta instancia revisora, conviene recordar que la relación jurídica de naturaleza tributaria ofrece un contenido complejo en el cual confluyen distintas obligaciones cuyo origen está en la Ley (artículo 1089 del CC) y sólo en ella puede encontrar su fundamento, con arreglo a los artículos 31 y 133 de la Constitución y 10 de la Ley General del ramo. Como hemos explicado recientemente, en nuestra Sentencia de 10 de junio de este año, existen dos clases de prestaciones a cargo del sujeto pasivo del impuesto, una principal, de dar, que consiste en el pago de la deuda tributaria y otras de hacer, formales y accesorias o instrumentales, entre las que se encuentra la de formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo y otras varias que no hacen al caso (artículo 35 de la Ley General Tributaria).

   La declaración del sujeto pasivo se convierte así en la modalidad normal o estadísticamente más frecuente para iniciar el procedimiento de gestión tributaria (artículo 101. A). Aun cuando no aparece definido legalmente su concepto, si consta de modo explícito su contenido esencial y pueden ser obtenidas sus características a través

de otras normas concordantes. En efecto el artículo 102 considera declaración tributaria cualquier documento donde se pongan de manifiesto las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible. Por otra parte, ha de ser completa o exhaustiva y exacta o veraz, según reflejan los artículos 79 y 80, de tal forma que permita a la Administración conocer y poder determinar la verdadera deuda tributaria, en la expresión utilizada por el propio texto legal".

4. Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central ratifica la tesis sostenida por el Tribunal Supremo. Así, en Resolución de 20 de noviembre de 1991, en su Considerando 3º, afirma:

   "Que teniendo en cuenta que el artículo 102 de la Ley General Tributaria considera declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración los elementos integrantes del hecho imponible, debe identificarse la conducta del contribuyente como aquella consistente en la presentación de una declaración positiva, en plazo, sin requerimiento de la Administración y sin ingreso del importe de la deuda tributaria".

   Asimismo, en Resolución de 25 de noviembre de 1992, en su Considerando 4º, expone:

   "Que por último, alega el recurrente que ya había reconocido en declaraciones anteriores su deuda, aunque no utilizase el impreso adecuado, recogiéndolo incluso en la Auditoría presentada ante el Ministerio de Industria, sin embargo la declaración anterior que dice haber presentado no consta en el expediente, ni se aporta por el interesado prueba de dicha afirmación, y en cuanto a la Auditoría presentada ante el Ministerio de Industria no tiene la consideración de declaración tributaria, como todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración Tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible, al no tener la consideración de Administración Tributaria el Ministerio de Industria".

   La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de julio de 1965 mantiene la necesidad de no extremar la exigencia de los requisitos formales que acompañan la declaración. Y las Resoluciones de 13 de julio de 1965 y 22 de marzo de 1966 recuerdan que "*la utilización de los impresos oficiales no es un requisito esencial de la declaración, debiendo entenderse cumplido el deber de declarar aunque no se haya utilizado el modelo o ingreso adecuado*"

5. Por su parte, la doctrina distingue acertadamente en la declaración entre el acto que produce efectos jurídicos y corresponde a un deber de declarar su contenido, confesión extrajudicial o declaración de conocimiento, determinando una presunción de certeza; y su forma, no siendo esencial la forma documental, ya que cabe la declaración verbal. De esta manera, pone de manifiesto el carácter no formal de la declaración.

6. Sin embargo, la Dirección General de Tributos en su contestación de 21 de enero de 1997, separándose de este doctrina reiterada, deduce en relación con el contenido de los artículos 142 y 143 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades lo siguiente:

   "Que en el caso de que llegado el vencimiento del plazo de presentación de la declaración no se hubiese determinado la forma y el lugar de la presentación de la misma, en la medida en que existe un mandato legal de cumplimentar obligatoriamente la declaración en la forma que determine el Ministerio de Economía y Hacienda resulta que

en tanto en cuanto no se pruebe el modelo de declaración no se podrá presentar la referida declaración"

7. Entendemos que esta interpretación es problemática no solamente por la reiterada posición de los tribunales en la interpretación del artículo 102 de la Ley General Tributaria sino por el hecho de que los mencionados artículos 142 y 143 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, citados por la Dirección General de Tributos como fundamento jurídico de su respuesta, no derogan dicho artículo 102, y que, por consiguiente, hay que hacer una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico tributario, y dada la vigencia del mencionado artículo 102 hay que entender que, en caso de ser inaplicables los artículos 142 y 143, debido a que la Administración no tenga confeccionado en tiempo y forma el modelo de declaración, el sujeto pasivo podrá utilizar la vía del artículo 102 de la Ley General Tributaria, siempre y cuando, como afirma el Tribunal Supremo en la sentencia citada, dicha declaración sea "*completa o exhaustiva y exacta o veraz, según reflejan los artículos 49 y 80 (Ley General Tributaria) de tal forma que permita a la Administración conocer y determinar la verdadera deuda tributaria, en la expresión utilizada por el propio texto legal*".

8. Consultada la Dirección General de Tributos sobre el tema, explica al Consejo que aquella contestación se fundamentaba en las órdenes de aprobación de modelos anteriores a dicha consulta, si bien las cláusulas correspondientes no se incorporaron a la orden que aprobó el modelo para el ejercicio de 1997, posterior a la repetida contestación. Deduce del estudio del asunto dicho Centro Directivo que para solucionar el problema sería conveniente "*una suspensión de la obligación de presentar la declaración a causa de la inexistencia de la forma en cómo debe realizarse la declaración o ingreso, presentándose ésta una vez que haya sido aprobado el modelo y este se encuentre a disposición del sujeto pasivo*" Con independencia de que se adopte esta medida, el Consejo estima que sería oportuno adoptar la propuesta que a continuación se formula para atender aquellos casos en que, por cualquier razón, convenga al contribuyente la presentación inmediata de la declaración.

Por tanto, y en virtud de lo hasta aquí expuesto, el Consejo opina que la Administración Tributaria no puede negar a los sujetos pasivos el ejercicio de un derecho establecido por el artículo 102 de la Ley General Tributaria, que se constituye como derecho supletorio de los artículos 142 y 143 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, máxime cuando la citada Administración no disponga de los mecanismos habilitantes para el ejercicio de tal derecho

Propuesta

El Consejo considera que se debe facultar a los sujetos pasivos que deban presentar sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto de Sociedades en el período establecido, para que puedan seguir la vía prevista por el artículo 102 de la Ley General Tributaria, siempre y cuando la Administración no tenga preparados los correspondientes modelos de declaración. Asimismo, proponemos que eventualmente, los sujetos pasivos puedan utilizar los modelos de impresos vigentes en períodos anteriores siempre y cuando adjunten a dichos impresos los datos correspondientes al ejercicio que declaran, cuando dichos datos relevantes para la determinación de la base imponible y la cuota tributaria no estén previstos en dichos modelos de ejercicios anteriores.

PROPUESTA 5/1998

EXIGENCIA DE VALORACIÓN DE LOS BIENES OFRECIDOS EN GARANTÍA EFECTUADA POR EMPRESAS O PROFESIONALES CUANDO EL VALOR CATASTRAL DE DICHOS BIENES CUBRE EL IMPORTE DE LAS DEUDAS APLAZABLES O FRACCIONABLES

Motivación

El artículo 51.4. b) del Real Decreto 1684/1990, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, redactado conforme al Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, exige cuando se solicite el aplazamiento o fraccionamiento con garantía distinta del aval la valoración de los bienes ofrecidos en garantía, efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes. A diferencia de la actual redacción del precepto, el artículo 51.2.e) del Reglamento, conforme a su redacción primitiva preveía dicha aportación cuando la Administración lo estimará oportuno. En el Consejo se ha constatado el criterio administrativo conforme al cual han de aportarse en todo caso tales valoraciones, a la vista de la redacción actual del precepto. La exigencia de valoración por parte de empresa o profesional especializados constituye una garantía para la Administración, pues lo normal es que, dado que se trata de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, es el propio obligado el principal interesado en incrementar el valor de los bienes ofrecidos con el fin de reducir los bienes en garantía. Ahora bien no parece que sea este el sentido del precepto cuando el valor catastral de los bienes ofrecidos cubra con exceso la cuantía de las deudas, sin perjuicio de la minoración por la posible existencia de cargas y gravámenes sobre los bienes. En tales casos, entiende este Consejo que a la valoración catastral se le debe atribuir la condición de "*acto propio*", por la asunción por el Estado de la gestión catastral, o en su defecto, deberá asimilarse ésta a la valoración realizada por empresa o profesional especializados.

Propuesta

A la vista de las consideraciones anteriores, entiende este Consejo que podrían elaborarse unas instrucciones del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el sentido expresado en el cuerpo de la presente propuesta, esto es, considerando no necesaria la aportación de valoración realizada por empresa especializada cuando el valor catastral de los bienes inmuebles, ofrecidos en garantía cubra el importe de las deudas tributarias para las que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento, y siempre y cuando esta valoración sea ajustada a la realidad.

PROPUESTA 6/1998

FUNDAMENTACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN EN LA DETERMINACIÓN DEL MÓDULO CORRESPONDIENTE A LOS NO ASALARIADOS.

Motivación

En este Consejo se han recibido reiteradas quejas que han puesto de manifiesto las dificultades que derivan del cómputo de algunas de las definiciones comunes para la aplicación de los signos, índices y módulos en aquellas actividades que se recogen en las Órdenes Ministeriales por las que se da cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 22, apartado uno y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 37, 38, 39 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El problema tiene su origen en que la Inspección, a través de la Unidad de Gestión de Módulos, procede, dentro de sus legítimas atribuciones de comprobación, a elevar el cómputo del personal no asalariado al límite establecido como normal en 1.800 horas corrigiendo la cuantía menor consignada por el contribuyente. En la totalidad de los casos que han sido analizados por este Consejo, la contestación de los Servicios ha consistido en expresar la corrección y conformidad a Derecho de las actuaciones llevadas a cabo advirtiendo al contribuyente sobre la posibilidad de impugnar las liquidaciones que se derivan de unas actas que siempre se firman en disconformidad. Las gestiones del Consejo con los Servicios responsables han puesto de manifiesto que tales contestaciones nacen de la imposibilidad de hecho que tiene la Administración en orden a la adecuada probanza de una mayor actividad del personal no asalariado con la consiguiente salvaguarda del interés general. La reiterada invocación a los artículos 145 de la Ley General Tributaria y 62 del Reglamento General de Inspección de los Tributos por parte de los órganos de la Inspección no resulta suficientemente justificativa del proceder administrativo, sobre todo si se les contrapone adecuadamente con los artículos 102, 114 y 116 de la propia Ley General Tributaria y no se pierde de vista que la presunción de legitimidad de los actos de fijación de bases y deudas tributarias no implica más que un desplazamiento de la carga de accionar y no uno paralelo de la carga de la prueba.

Sin embargo, es también cierto que la jurisprudencia ha invocado, en ocasiones, el principio o criterio de facilidad en la prueba que matiza o incluso altera las reglas generales sobre la carga probatoria cuando existan datos cuya constancia resulta fácil para una de las partes (Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1990; 6 de noviembre de 1990 y 2 de noviembre de 1992). Este es el caso en el que se halla precisamente el contribuyente en régimen de estimación objetiva de su base imponible, el cual, al imputarse una relación del módulo diferente a la querida como normal por el ordenamiento, debe estar en condiciones de probar su menor dedicación.

Tal criterio ha sido justamente el plasmado por la Orden Ministerial de 13 de febrero de este año, que mejora sensiblemente la redacción de su antecesora, de 28 de noviembre de 1995, cuando, al establecer el cómputo de la persona no asalariada (empresario), dispone que "*en aquellos supuestos que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad*". Ha de notarse, sin embargo, que para el resto de las personas no asalariadas (cónyuge e hijos menores) no se establece una regla general o cautela semejante, por lo que pueden producirse especiales dificultades para la Inspección en el caso en que estos últimos declaren como cuantía del módulo la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas en el año y las citadas mil ochocientas.

Aun cuando la Dirección General de Tributos ha manifestado, en diversas respuestas a consultas formuladas por los contribuyentes, que el prorrateo del módulo puede realizarse mediante la pertinente acreditación de tal circunstancia por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, no es precisamente ése el supuesto de hecho del que parte la propuesta de este Consejo para la Defensa del Contribuyente, que sigue manifestando su preocupación por la posible actuación de los Servicios Administrativos sin el necesario respaldo probatorio que en la mayoría de las ocasiones resultará muy dificultoso, cuando no de todo punto imposible, por lo que si no se invierte -de la misma forma que para el personal no asalariado empresario- la carga de la prueba para que, en definitiva, gravite sobre aquél que más fácilmente puede prestarla, el contribuyente podría impunemente proceder a una rebaja de su tributación simplemente alegando que lo consignado en su propia declaración goza de una presunción de certeza que necesita de algo más que la simple corrección al alza de los signos efectuada por la Inspección.

Frente a ello, las lógicas dificultades de prueba por parte de los Servicios en un tema así regulado, puede conducir a éstos, como ha observado este Consejo, a pretender la elevación del número de horas a partir de premisas no debidamente probadas, situando al contribuyente ante una difícil demostración en contrario.

Propuesta

Por todo lo anterior, el Consejo, después de estudiar el tema, considera conveniente establecer el mismo criterio de facilidad en la prueba, invocado por la jurisprudencia y recogido por la Orden de 13 de febrero de 1998, para el resto de personas no asalariadas distintas del empresario, con el fin de no convertir fácticamente en inamovible e incontestable cualquier declaración que sobre este módulo se quiera recoger en la correspondiente declaración tributaria o que, precisamente por esta dificultad, lleguen a conclusiones no debidamente fundamentadas o probadas, de manera que por una u otra causa se produzcan conflictos que deben ser evitados en este sistema de determinación de bases.

PROPUESTA 7/1998

EMBARGOS DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS PRACTICADOS POR LA AEAT EN PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN DE DEUDAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES

Motivación

1. En el Consejo para la Defensa del Contribuyente se han recibido reiteradas quejas en relación con retrasos y otras incidencias detectadas en las devoluciones tributarias que ha de practicar la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

   Una de las quejas planteadas se refiere a devoluciones tributarias emitidas por un saldo inferior al solicitado por el sujeto pasivo "*por existir embargos de terceros*" por deudas del contribuyente con un determinado Ayuntamiento y asimismo otras deudas, también en período ejecutivo, correspondientes a sanciones de Tráfico.

   En el expediente de referencia al contribuyente no se le facilitó información previa sobre el concepto y cuantía de las deudas que fueron ejecutadas, al tener noticia de los referidos embargos por la contestación dada por el Servicio responsable a su inicial escrito de queja, denunciando el retraso en la devolución.

   En sus alegaciones de disconformidad, el reclamante en queja manifiesta que la deuda con el Ayuntamiento se encuentra recurrida ante el Tribunal Superior de Justicia y suspendida su ejecución por Auto del mismo Tribunal; mientras que las deudas por sanciones de tráfico se hallan prescritas.

   Se ha tomado como referente de esta propuesta del Consejo el anterior expediente por ser suficientemente indicativo de las disfunciones que generan los actuales mecanismos y convenios de colaboración interadministrativa y también de las soluciones que cabría adoptar para remediarlas.

2. El artículo 139.2 de la Ley General Tributaria prevé que "en virtud del convenio con la Administración o ente interesado, que habrá de publicarse en el Boletín Oficial del Estado, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá asumir la gestión recaudatoria de recursos tributarios cuya gestión no le corresponda de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior".

   En razón de dicho precepto, la Agencia Tributaria tiene suscritos convenios con Comunidades Autónomas para la recaudación en vía ejecutiva, tanto de los ingresos de derecho público propios de tales Comunidades como de los derivados de impuestos municipales (por ejemplo, los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y de Actividades Económicas) que aquéllas hubieren asumido a su vez recaudar en virtud del correspondiente convenio.

Para el desarrollo de tales Acuerdos, la Unidad Administrativa designada al efecto por la Comunidad Autónoma remite periódicamente al órgano competente del Departamento de Recaudación de la Agencia un soporte magnético comprensivo de la totalidad de las deudas providenciadas de apremio durante el período de tiempo transcurrido desde el envío anterior hasta la confección del nuevo soporte.

Antes de su aceptación, el soporte magnético es sometido a una previa validación por los servicios correspondientes del Departamento de Informática Tributaria, verificando que sus características se ajustan a las especificaciones técnicas exigidas, rechazándose en caso contrario.

Tras la validación provisional del soporte el Departamento de Informática confecciona los correspondientes ficheros magnéticos, comprensivo cada uno de ellos de las deudas que habrán de ser gestionadas dentro del ámbito territorial de cada Delegación de la Agencia Tributaria, remitiéndose a sus respectivas Dependencias de Informática para su incorporación al Sistema Integrado de Recaudación. Las validaciones definitivas son, en fin, efectuadas en las Delegaciones de la Agencia, rechazándose las deudas que carezcan de los datos exigidos a fin de que la Comunidad Autónoma subsane los errores advertidos y pueda incorporarlas en el soporte magnético del próximo envío.

3. Pues bien, es fácil constatar que entre las especificaciones técnicas y jurídicas exigidas para la validación provisional e incluso para la validación definitiva de los soportes informáticos comprensivos de las deudas providenciadas de apremio, no figura la necesidad de que no esté suspendida la ejecución de la deuda apremiada o simplemente de que no haya prescrito.

   Si la Agencia Tributaria en virtud de tales Convenios se empeña en optimizar la recaudación ejecutiva de deudas (tributarias o no) de otras Administraciones Públicas por el mero hecho de figurar providenciadas de apremio en un soporte magnético, no es aventurado sospechar que puedan acabar ejecutándose deudas contra las que cabría plantear cualquier de los motivos de oposición a la procedencia de la vía de apremio que señala el artículo 138.1 de la Ley General Tributaria: a) pago o extinción de la deuda; b) prescripción; c) aplazamiento; d) falta de notificación de la liquidación o anulación o suspensión de la misma); o la impugnación de los actos que se produzcan en el curso del procedimiento de ejecución por falta de notificación de la providencia de apremio (artículo 138.2 de dicha Ley).

4. La única solución razonable de los problemas derivados de este modo de proceder sería que las propias Delegaciones de la Agencia se encargaran de la notificación de la providencia de apremio, de la gestión de los aplazamientos solicitados y de la suspensión del procedimiento por la interposición de recursos y reclamaciones contra la providencia de apremio o contra cualquiera de los actos que se produzcan en el transcurso de la ejecución. En definitiva, de todos los actos y actuaciones del procedimiento subsiguientes a la emisión de la providencia de apremio por la respectiva Comunidad Autónoma.

   En todo caso, no se comprende cómo la primera noticia que el deudor ejecutado tiene de la existencia del procedimiento de apremio seguido en su contra por la Agencia Tributaria para la ejecución de deudas (tributarias o no) de terceros, la recibe en forma de una liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las que se le reconoce una devolución inferior a la solicitada "por existir embargos de terceros" por deudas con otras Administraciones.

5. Consultada sobre el tema la Dirección General de Tributos, considera suficiente la base jurídica actual de los referidos convenios, de modo que estima que sería suficiente una recomendación de la Agencia a sus servicios para que se asegure el cumplimiento de los requisitos legales en los procedimientos de recaudación. Es de destacar la siguiente premisa de este planteamiento:

   "La asunción de la gestión recaudatoria supone que la actividad de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en virtud de los convenios no puede limitarse a la mera práctica de los embargos, sino que debe asumir, en el sentido que propone el Consejo, la efectiva gestión recaudatoria, de forma que no debe limitarse a recibir información sobre la existencia de providencia de apremio y que esta información cumpla con los requisitos

para el tratamiento automatizado, sino que se deben realizar las comprobaciones pertinentes para asegurar el cumplimiento de la legislación vigente"

En virtud de cuanto precede, el Consejo realiza las siguientes propuestas:

Propuesta

Se considera conveniente establecer una serie de mecanismos de control adicionales para asegurar la correcta gestión recaudatoria de aquellas deudas en las que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no realiza la misma de un modo integral en sus dos períodos (voluntario y ejecutivo), efectuando solamente la recaudación ejecutiva bien por imperativo legal, por solicitud del ente o por convenio.

Estos mecanismos podrían ser los siguientes:

a) En el caso de deudas cuya providencia de apremio la efectúen los propios órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda, se propone que se completen y perfeccionen los actuales mecanismos de validación de fechas con el fin de evitar el envío para la gestión recaudatoria por la Agencia de deudas prescritas o de inmediata prescripción.

b) En el supuesto de deudas cuya providencia de apremio la efectúan otros órganos o Administraciones Públicas las medidas propuestas son las siguientes:

   1. En los acuerdos de cesión de dichas deudas para su gestión por parte de la Agencia deberían fijarse expresamente un conjunto de especificaciones no sólo técnicas, sino también jurídicas, que garanticen la depuración previa del cargo a gestionar (indicación de la no suspensión, ingreso, prescripción o anulación de las deudas).

   2. En el caso de que el contribuyente recurra ante el órgano de recaudación de la Agencia por alguno de los motivos previstos en el artículo 138.1 de la Ley General Tributaria las actuaciones pueden ser las siguientes:

      Con carácter provisional, dichas deudas recurridas no entrarán en los procesos masivos de embargo sin antes haber resuelto el correspondiente recurso.

      Como en la mayor parte de los casos la resolución del recurso implicará la necesidad de solicitar informe al órgano que ha efectuado la recaudación en período voluntario, se establecerá en los correspondientes acuerdos, un plazo máximo de evacuación de los mismos (se propone un mes) transcurrido el cual, si éste no se ha recibido, se procederá a dar de baja la deuda y a devolverla en su caso al Ente remitente.

PROPUESTA 8/1998

NECESIDAD DE COBERTURA NORMATIVA EN LAS ACTUACIONES DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN EN MATERIA DE REPRESENTACIÓN

Motivación

Con motivo de la relación cada vez más frecuente de los ciudadanos con la Administración Tributaria, especialmente en las relaciones de gestión, se viene observando una creciente demanda de flexibilización en los requisitos formales exigidos por dicha Administración. Esto tiene especial traslación al ámbito de gestión en Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así por ejemplo cuando el ciudadano presenta diferentes tipos de solicitudes (etiquetas, certificados y otras) a través de "representante". En tales casos, ya se aplique el artículo 32 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que regula más minuciosamente la materia, o el artículo 43 de la ley General Tributaria, conforme a la interpretación establecida por los Tribunales de Justicia, lo cierto es que atendiendo al contenido de los datos y solicitudes presentadas, con la posible incidencia sobre el derecho a la intimidad, y consiguientemente con las cautelas legales oportunas (artículo 18 de la ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su concordante precepto de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común - artículo 37) la solución legal, si bien se considera eminentemente respetuosa con tal derecho, puede volverse en contra de los intereses del particular, exigiéndole unos medios para acreditar la representación que frustren la necesaria facilitación al ciudadano del cumplimiento de sus derechos y obligaciones fiscales. Así, si para pedir etiquetas o un certificado, por volver a los ejemplos expresados, se exige poder notarial o apoderamiento *apud acta*, como se infiere de los artículos 32 de la ley 30/92 y 43 de la Ley General Tributaria, es evidente el trastorno que se causa al interesado, que en el primer caso debe acudir al notario, con los perjuicios económicos y de tiempo y en el segundo se ve compelido a prestar el apoderamiento ante el funcionario competente, pudiendo efectuar la solicitud aprovechando su presencia.

Ahora bien, como se ha expuesto más arriba, el problema tiene difícil solución con la normativa actual, a la vista de la regulación vigente de la representación, tanto en la Ley General Tributaria como en la normativa administrativa general, suscitando en consecuencia la necesidad de promover una cambio normativo que sea respetuoso y trate de conciliar los diferentes intereses en juego, esto es, la intimidad y privacidad por un lado, y la economía de costes y facilitación del ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones tributarias por otro. Dicha solución pasaría, a juicio de este Consejo, por flexibilizar, manteniendo las garantías posibles, los instrumentos de acreditación de la representación para ciertos actos.

Propuesta

A la vista de las consideraciones anteriores, entiende este Consejo que podría plantearse una modificación del artículo 43 de la Ley General Tributaria, en cuanto norma específicamente tributaria en el sentido expresado.

PROPUESTA 9/1998

CONVENIENCIA DE QUE LA INFORMACIÓN FACILITADA A LOS CONTRIBUYENTES AL INICIO DE LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INSPECCIÓN INCLUYA LA POSIBILIDAD DE DIRIGIRSE AL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha constatado que en la documentación por la que se da cumplimiento al deber de informar a los sujetos pasivos al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas 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 (artículo 3 letra n de la Ley 1/1998, de 26 de febrero en relación con el artículo 27 del mismo cuerpo legal), no alude la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la posibilidad de que el contribuyente, si así lo considera conveniente, presente queja ante este Consejo. Ello resulta incoherente con la relevancia que al mismo le otorga la propia exposición de motivos de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, puesto que, en el sentir del preámbulo de dicha Ley, el Consejo debe contribuir "*eficazmente a la aplicación de la presente Le*y" y mal podrá cumplir con dicha finalidad si al contribuyente no se le informa de la existencia del mismo y de los derechos que ante este organismo puede ejercitar. Al facilitar esta información, convendría insistir en que la presentación de escritos ante dicho Consejo no tiene carácter de recurso administrativo, que, en su caso, deberá ser interpuesto conforme al ordenamiento jurídico.

Aunque esta propuesta está especialmente referida a las actuaciones de comprobación e inspección, esa información sobre el Consejo debería ser igualmente incluida en la información general sobre derechos y obligaciones de los contribuyentes que sea suministrada con ocasión de cualquier otro procedimiento.

Propuesta

De acuerdo con las consideraciones anteriores, resultaría conveniente que se incluyese en la información general facilitada al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación (así como en otros procedimientos), además del elenco específico de derechos y obligaciones que surgen en el curso de tales actuaciones, el derecho a dirigirse al Consejo para la Defensa del Contribuyente como órgano idóneo para la resolución de las quejas que los contribuyentes tuviesen a bien formular con relación al desarrollo del procedimiento en el que está incurso.

PROPUESTA 10/1998

INCIDENCIA DEL SOBRESEIMIENTO DE LAS ACTUACIONES JUDICIALES PENALES EN DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Motivación

1. Planteamiento

Iniciado un proceso judicial para depurar posibles responsabilidades penales por entenderse que se ha cometido un delito contra la Hacienda Pública (Código Penal aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, artículo 305), en el curso del proceso la Autoridad Judicial puede acordar el sobreseimiento de la causa. Se trata de analizar qué incidencia tiene esa medida en el procedimiento administrativo que la Inspección de los Tributos incoó en su día, frente a la persona o personas que se benefician de la medida de sobreseimiento y que, a su vez, son los sujetos pasivos del tributo o las personas respecto a las que se siguió el procedimiento de inspección.

2. Actuación de la Inspección de los Tributos cuando aprecia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/86, de 25 de abril (en adelante, el Reglamento), contempla en el artículo 66 la actuación de ésta en el caso de delitos contra la Hacienda Pública. El precepto, en su apartado 1, dispone que cuando la Inspección aprecie comisión de un posible delito contra la Hacienda Pública en su actuación administrativa, pasará el tanto de culpa a la Autoridad Judicial o remitirá las actuaciones al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo en tanto no se devuelvan por el Ministerio Fiscal las actuaciones, o, en su caso, la Autoridad Judicial no dicte sentencia o auto de sobreseimiento firmes.

Entendemos que resulta indiferente que el sobreseimiento acordado sea libre o provisional (artículos 637 y 641 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), puesto que el artículo 66 del Reglamento alude a "*Sentencia o Auto de sobreseimiento **firmes***", esto es, a resoluciones judiciales frente a las que no quepa ya interponer recurso alguno.

Dicho artículo 66.3 dispone que:

> *"la remisión del expediente (al Ministerio Fiscal o al órgano judicial competente) interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias"*

El Consejo entiende que debe asimismo considerarse interrumpido "*el plazo mínimo de doce meses*" o el especial "por otros doce meses" previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, para las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación y las de liquidación. Para despejar cualquier duda que pudiera suscitarse al efecto, sería conveniente especificar reglamentariamente (al amparo de lo dispuesto en el artículo 29.2 Ley 1/1998), que el período que dure la tramitación judicial constituye uno de los "*períodos de interrupción justificada*" del plazo señalado en el apartado 1 del citado artículo.

3. Reanudación de actuaciones en vía administrativa

La Inspección deberá reanudar el expediente tan pronto el Ministerio Fiscal devuelva las actuaciones o, en su caso, la Autoridad Judicial dicte Sentencia o Auto de sobreseimiento firmes (artículo 66.1 del Reglamento, ya citado).

Para disipar asimismo las dudas que pudieran plantearse, interesa aclarar:

1. Que la fecha que habrá de tenerse en cuenta para reanudar el cómputo del plazo previsto en el artículo 29.1, Ley 1/1998, es la fecha de notificación al Servicio Jurídico del Estado de la Sentencia o del Auto de sobreseimiento firme.

2. Que si la actuación de la Inspección no se continuara en el plazo de seis meses a que alude tanto el artículo 31.4 del Reglamento como el artículo 29.3 Ley 1/1998, y además dentro del plazo que reste para completar el de doce o veinticuatro meses previsto en el apartado 1 del mismo artículo 29, Ley 1/1998, por causas no imputables al obligado tributario, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones inspectoras, lo que podría comportar la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación del tributo.

Resulta por ello absolutamente necesaria la pronta y efectiva coordinación y comunicación entre el Servicio Jurídico del Estado y los órganos de la Inspección. Siendo el Servicio Jurídico el que tendrá conocimiento del Auto de sobreseimiento firme, habrá de ponerlo en conocimiento a la mayor brevedad posible del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y del Inspector Jefe o Inspector Regional competente por razón del territorio, para que puedan acordar la continuación de las actuaciones inspectoras dentro del plazo que reste para completar el de doce o veinticuatro meses previsto en el artículo 29.1 Ley 1/1998, y sin que, en ningún caso, la reanudación de tales actuaciones pueda demorarse injustificadamente más de seis meses, desde la fecha de notificación del Auto al Servicio Jurídico del Estado, so pena de incurrir en los ya recordados efectos (artículo 31.4 del Reglamento, y artículo 29.3 Ley 1/1998).

Por último, el Consejo considera pertinente proponer que en el desarrollo reglamentario al que alude el artículo 29.1 Ley 1/1998, se incluya entre las "*actuaciones que revisten especial complejidad*" y que, por lo mismo, autorizan a ampliar "por otros doce meses" el plazo máximo de las actuaciones de la Inspección, aquéllas en las que remitido el expediente al Ministerio Fiscal o a la Autoridad Judicial, ésta dicta Sentencia o Auto de sobreseimiento firmes que determinen la reanudación de las actuaciones inspectoras.

En razón de lo expuesto se formulan a V.E. las propuestas que a continuación se exponen, que pretenden proteger los legítimos derechos de la Hacienda Pública y las garantías de los contribuyentes en este tipo de procedimientos.

Propuestas

Primera. La Inspección de los Tributos habrá de reanudar las actuaciones administrativas interrumpidas a partir de la fecha en que se notifique al Servicio Jurídico del Estado la Sentencia o el Auto de sobreseimiento firme, siendo indiferente que dicho sobreseimiento sea libre o provisional.

Segunda. A fin de evitar los efectos contemplados en el artículo 29.1 y 3 de la Ley 1/1998, y artículo 31.4 del Reglamento, esto es, que no se entienda interrumpida la prescripción por paralización de las actuaciones inspectoras por plazo superior a seis meses, por causas no imputables al obligado tributario, o que no terminen las actuaciones de comprobación e inspección y liquidación dentro del plazo que reste para completar los doce (o veinticuatro) meses, con posible prescripción de la acción administrativa para liquidar, resulta necesaria la coordinación entre el Servicio Jurídico del Estado y la Inspección de Hacienda para que, notificado el Auto de sobreseimiento firme al Abogado del Estado, éste lo comunique

inmediatamente al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y ésta pueda reanudar las actuaciones inspectoras suspendidas.

Tercera. En el desarrollo reglamentario que exige el artículo 29.1, Ley 1/1998, debiera incluirse entre las "*actuaciones que revisten especial complejidad" y que, por lo mismo, autorizan a ampliar "por otros doce m*eses" el plazo máximo de las actuaciones de la Inspección, aquéllas en las que remitidas las actuaciones por la Inspección de Hacienda al Ministerio Fiscal o a la Autoridad Judicial, ésta dicta en el procedimiento penal Sentencia o Auto de sobreseimiento firmes que determinen la reanudación de las actuaciones inspectoras.

Cuarta. Que para despejar cualquier duda que pudiera suscitarse al efecto, debiera especificarse reglamentariamente (al amparo de lo dispuesto en el artículo 29.2 Ley 1/1998) que el período que dure la tramitación judicial, tras la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la Autoridad Judicial, constituye uno de los "*períodos de interrupción justificada*" del plazo señalado en el apartado 1 del citado artículo.

PROPUESTA 11/1998

GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE ANTE ACTUACIONES INSPECTORAS QUE APRECIEN HECHOS QUE PUDIERAN SER CONSTITUTIVOS DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Motivación

La falta de concreción existente en la normativa actual en relación con el proceso que debe seguirse en caso de que se investiguen acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delito puede, a juicio de este Consejo para la Defensa del Contribuyente, producir perjuicios a los contribuyentes y a la propia Hacienda Pública. El artículo 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante, Reglamento de la Inspección), se limita a indicar que "*cuando la Inspección de los Tributos aprecie la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal pasará el tanto de culpa al Órgano Judicial competente o remitirá las actuaciones al Ministerio Fiscal*..." sin precisar en qué momento debe producirse la remisión ni establecer plazos ni garantías algunas para los contribuyentes. Inconcreción que también cabe achacar al mandato genérico contenido en el artículo 7.4 del mismo texto reglamentario.

Si se analizan las actuaciones de la Inspección de los Tributos dentro del proceso penal y se comparan con otras actuaciones realizadas por funcionarios no judiciales que puedan dar lugar a la iniciación de procesos penales (por ejemplo, las actuaciones policiales plasmadas en documentos extrajudiciales, tales como los atestados policiales), podemos comprobar que existen importantes discrepancias procesales que pudieran tener importancia sustantiva tanto a la hora de valorar los derechos de los contribuyentes como la eficacia de la prueba conseguida durante las actuaciones inspectoras.

La actuación de los funcionarios policiales está sujeta a una serie de requisitos formales regulados en la Ley de Enjuiciamiento Criminal que tienen por objeto el respeto de las garantías a que es acreedor todo ciudadano, sin cuya observancia la actuación policial puede devenir nula, quedando sin efecto las pruebas recogidas con violación de tales principios (artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial). Por otro lado, la Inspección de los Tributos se rige en su actuación por el Reglamento de la Inspección e incluso prevé sanciones para el caso en que se obstruya o no se colabore en la actuación con los funcionarios de la Inspección.

La discrepancia entre los ámbitos de protección establecidos por ambas normas puede entenderse fácilmente si se tiene en cuenta que el Reglamento de la Inspección no tiene como fin natural o incluso probable la apreciación de actos potencialmente constitutivos de delito, sino que persigue comprobar el grado de cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes con la Hacienda Pública, lo que justifica la imposición a los mismos de la obligación de colaboración, en lógica consecuencia del deber de contribuir a las cargas sociales que pesa sobre todo ciudadano y que impone el artículo 31 de la Constitución Española. El funcionario de la Inspección en su actuación, se encuentra con hechos que pueden ser constitutivos de delito fiscal y es sólo entonces cuando surge la obligación de remitir las actuaciones al Órgano Judicial o al Ministerio Fiscal. Ni la Ley General Tributaria ni el Reglamento de la Inspección prevén un procedimiento especial para la investigación de defraudaciones que puedan ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, ni prevén que el procedimiento administrativo se acomode a

los preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal cuando, en el transcurso de una inspección, surja un presunto delito contra la Hacienda Pública.

La inexistencia de un procedimiento especial y el hecho de que en la práctica no exista norma alguna que impida que pueda transcurrir un período dilatado de tiempo desde que la Administración conoce hechos que pudieran constituir un delito contra la Hacienda Pública y el momento en que se remite el expediente al Juez o al Ministerio Fiscal, sin que las limitaciones establecidas en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, puedan considerarse cautela suficiente, nos lleva a pensar que la normativa actual puede plantear dos tipos de problemas, ambos de capital importancia, a saber:

a) Se estaría ubicando al presunto delincuente fiscal en una situación de ilógica disparidad, en lo tocante a los derechos y garantías, por relación a la forma en que éstas y aquellos se preservan en cualquier otro supuesto delictivo. A cualquier delincuente le son de aplicación los preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, norma mucho más tuitiva que las aplicables al procedimiento administrativo de inspección tributaria. Piénsese que cualquier presunto delincuente –no el presunto delincuente fiscal objeto de actuaciones inspectoras- puede no declarar en la investigación policial o judicial, está exento de declarar contra sí mismo, y no está obligado a colaborar en dicha investigación.

b) La falta de las garantías propias del proceso inquisitorio criminal pudiera servir de base para postular la ineficacia probatoria de las actuaciones inspectoras en un procedimiento penal. Ello es especialmente significativo en casos como el de la queja que da origen a esta propuesta, en los que las actuaciones inspectoras se prolongan durante un dilatado espacio de tiempo desde que existen constancia de los hechos que posteriormente se consideran potencialmente indicativos de una conducta delictiva y el momento en que dichos hechos se trasladan al Ministerio Fiscal o al Órgano Judicial competente.

Por otro lado, la apreciación de la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delito tiene un alto grado de complejidad, pues junto al elemento objetivo del tipo (cuya determinación exige conocer los elementos básicos de la liquidación sin que baste la existencia de un hecho del que pudiera derivarse una deuda tributaria presuntamente defraudada por importe superior al límite legalmente establecido en cada caso) deben apreciarse elementos de índole subjetiva cuya concurrencia determina la posible aparición del ilícito penal para cuyo conocimiento pueden necesitarse investigaciones adicionales. De la misma forma que la continuación de las actuaciones inspectoras sin las debidas garantías cuando se aprecien elementos constitutivos de delito puede suponer un grave detrimento para las garantías del presunto delito fiscal, la paralización de las mismas tan pronto existan indicios de que concurren las condiciones objetivas del tipo delictivo, sin investigación alguna en relación con las de carácter subjetivo, produciría graves perjuicios para la Hacienda Pública, al precluir de forma generalizada la posibilidad de realización de inspecciones tributarias en el ámbito empresarial y en relación con los más importantes contribuyentes, ya que las cuantías fijadas con carácter objetivo como frontera entre lo ilícito administrativo y el penal son relativamente sencillas de alcanzar en dichos ámbitos. Es, por tanto, necesario encontrar un equilibrio entre las garantías de los contribuyentes y la eficacia del procedimiento de investigación y comprobación.

A nuestro entender, las vías de solución del problema aquí indicado pueden transcurrir por uno de los siguientes caminos:

a) Delimitar con precisión en qué momento debe considerarse obtenida la *notitia criminis* por los inspectores actuarios, de forma tal que en cuanto surja el indicio razonable y concurran

los elementos objetivos y subjetivos determinantes de la existencia de posible responsabilidad penal, se produzca la remisión de actuaciones y consiguiente suspensión del procedimiento administrativo. La dificultad de esta alternativa proviene de la riqueza casuística que puede suscitarse y que, de seguro, impediría plasmar una mayor concreción fáctica que la que hoy existe en la normativa vigente

b) Introducir, en el seno del propio procedimiento inspector, una fase diferenciada, en cuya virtud, desde el mismo momento en que las actuaciones inspectoras se encaminasen a investigar hechos posiblemente constitutivos de responsabilidad penal, dichas actuaciones se acomodasen necesariamente a las exigencias que comporta toda investigación criminal. Para mejor cumplimiento de lo aquí indicado, podría establecerse la remisión del expediente administrativo a las unidades especializadas en la revisión de presuntos delitos contra la Hacienda Pública y que éstas realizasen sus actuaciones acomodándose a las existencias y garantías de la Ley de Enjuiciamiento Criminal cuando fueran necesarias actuaciones inquisitivas o adicionales para determinar la procedencia o no de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o al Órgano Judicial competente.

Propuesta

Por todo lo anterior, el Consejo después de estudiar el tema, considera conveniente que en el seno de la Dirección General de Tributos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el ámbito de sus respectivas competencias se proceda al estudio de los problemas que plantea el equilibrio entre las garantías de los contribuyentes y la eficacia del procedimiento inspector en aquellos casos en que se aprecie la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, para proponer las modificaciones que resultasen pertinentes al artículo 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y cuantas otras disposiciones pudieran ser relevantes en el caso. En opinión de este Consejo, la modificación normativa debería ir encaminada bien a asegurar que las actuaciones inspectoras se remitan al Ministerio Fiscal tan pronto la Inspección, en las actuaciones que venga practicando, tenga indicio razonable de la concurrencia de los elementos objetivos o subjetivos determinantes de la existencia de posible responsabilidad penal; o a establecer las normas procesales adecuadas para asegurar que el procedimiento de inspección se acomode a las exigencias y garantías de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en aquellos supuestos en que pudiera apreciarse la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

PROPUESTA 12/1998

REANUDACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS TRAS EL SOBRESEIMIENTO FIRME DE ACTUACIONES JUDICIALES PENALES EN DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Motivación

1. Con ocasión de la tramitación de una queja relativa a un supuesto de sobreseimiento firme de actuaciones judiciales penales en relación con un presunto delito contra la Hacienda Pública, este Consejo ha analizado la oportunidad de que las actuaciones inspectoras sean reiniciadas por el mismo Inspector de los Tributos que promovió la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o al órgano judicial competente.

   Desde el punto de vista normativo, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 33 del Reglamento General de Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (en adelante denominado Reglamento de Inspección) que establece que «*las actuaciones de comprobación e investigación se llevarán a cabo, en principio, hasta su conclusión por funcionarios de la Inspección de los Tributos que las hubieran iniciado, salvo cese, traslado, enfermedad o bien otra justa causa de sustitución... y sin perjuicio de la facultad de cualquier superior jerárquico de asumir tales actuaciones cuando proceda*». El apartado segundo de dicho artículo establece la obligación de abstenerse cuando se den los supuestos del artículo 20 de la Ley de Procedimiento Administrativo (hoy debe considerarse esta remisión hecha al artículo 28 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), y el párrafo 3 se refiere a la posibilidad de instar los procedimientos de recusación en los supuestos contemplados en el artículo 21 de la Ley de Procedimiento Administrativo, referencia que hoy debe considerarse efectuada al artículo 29 de la Ley 30/1992. A la vista de estas normas es procedente comprobar si el supuesto aquí contemplado se encuentra incurso en alguna de las causas que pueden permitir la abstención o recusación del Inspector de los Tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992 o, si éste no fuera el caso, si concurren los motivos que justifiquen la sustitución del Inspector de los Tributos en virtud de la "*justa causa de sustitución*» a que hace referencia el artículo 33.1 del Reglamento de Inspección.

2. Al entender de este Consejo, las circunstancias que concurren en el funcionario de la Inspección de los Tributos que realiza actuaciones de investigación y comprobación determinantes de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal podrían dar lugar a que los contribuyentes mantuvieran que dicho funcionario se encuentra incurso en la causa de abstención referenciada en la letra d) del apartado 2 del artículo 28 de la Ley 30/1992, a saber: «*haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate*».

   Es difícil considerar que la actuación de la Inspección de los Tributos tiene carácter pericial o testifical en la medida en que se realice dentro del ámbito que le es propio y que se encuentra regulado en el Reglamento de la Inspección. Sin embargo, conviene plantearse cuál es el valor que tienen las diligencias y documentos inspectores en el momento en que se inicia el procedimiento penal, para poder así determinar si cabe o no atribuir dicho carácter al Inspector de los Tributos que realizó las actuaciones como consecuencia de las cuales se produjo la remisión de los hechos al Ministerio Fiscal.

La materia que aquí se indica es de solución controvertida y no existe unanimidad doctrinal. La Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 podría invocarse a favor de la tesis de que las actuaciones inspectoras cumplen una función pericial o de testigo una vez que se inicie el procedimiento criminal. Efectivamente, la Sentencia indica, en relación con la interpretación del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria, «que el acta de la Inspección [término que debe considerarse abarca a las diligencias, en virtud del propio contexto de la Sentencia y del tenor literal del artículo 145.3 de la Ley General Tributaría] contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie* ... ». El Tribunal Constitucional considera claramente que las diligencias de la Inspección tendrán valor de «prueba documental» valorable por el Juez, sin que queden excluidas de los principios que rigen el proceso penal, singularmente los de publicidad y contradicción.

3. Aunque el carácter pericial o testifical de las actuaciones de la Inspección remitidas al Ministerio Fiscal o al órgano judicial pueda ser objeto de discusión, consideramos aconsejable que la reanudación de las actuaciones de investigación y comprobación se realice por funcionarios distintos a los que las llevaron a cabo antes de su remisión a los órganos Judiciales, no sólo para salvaguardar los derechos del contribuyente, sino también, y en beneficio de la Hacienda Pública, para asegurar que no pueda existir excusa alguna para postular la declaración de nulidad de las actuaciones posteriormente efectuadas, situación que se produciría si los jueces considerasen la participación previa en las actuaciones de comprobación o investigación como motivo de abstención de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.2 de la Ley 30/1992.

   En cualquier caso, consideramos que existen argumentos de oportunidad y racionalidad basados en los principios generales establecidos en la Ley l/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que pueden estimarse causa justa de sustitución en los términos del artículo 33.1 del Reglamento de Inspección, al menos en aquellos casos en los que el contribuyente solicite dicha sustitución, aunque sólo sea para dar cumplimiento al derecho de los contribuyentes a que las actuaciones de la Administración Tributaria se lleven a cabo en la forma que les sea menos gravosa (artículo 3, apartado j de la Ley l/1998). Debe tenerse en cuenta que cuando un Inspector, en el curso de las actuaciones inspectoras, promueve la remisión de lo actuado al Juez, ha alcanzado la íntima convicción, derivada de su propia experiencia como técnico, de hallarse ante un posible delito. Tal convicción es la que le lleva, precisamente a promover la actuación del Juez o Ministerio Fiscal en la creencia de que él ya no debe seguir actuando. La existencia de esta convicción puede producir en múltiples ocasiones situaciones de enfrentamiento entre el contribuyente y el Inspector al reiniciarse las actuaciones, que no se ajustan al modelo de relaciones fisco-contribuyente establecido en la antecitada Ley l/1998.

   Todo lo anterior aconseja prever la conveniente sustitución de los funcionarios actuantes, desde el momento procesal en que se devuelvan las actuaciones remitidas al Juez o al Ministerio Fiscal, habiéndose producido el sobreseimiento o la inacción del Fiscal.

4. El Consejo ha reflexionado sobre esta cuestión, cuya complejidad impide un tratamiento unitario de los distintos supuestos posibles. Por ello, formula a continuación nuevas consideraciones, distinguiendo los diferentes casos.

   a) Denuncia de los hechos ante el Ministerio Fiscal o ante la Autoridad Judicial, con posterior nombramiento de los actuarios como peritos o citación de los mismos como testigos

Se trata éste del supuesto que cabría calificar de ordinario. En la práctica, suele ser lo habitual que tan pronto el Juzgado acuerda la incoación de diligencias previas, designe a los actuarios como peritos judiciales. En tal caso, si por la razón que fuese, el Juez acordare ulteriormente el sobreseimiento, provisional o libre, los actuarios-peritos habrían de abstenerse a tenor de lo dispuesto en el artículo 28.2.d) de la Ley 30/1992. Bien es cierto que el precepto se refiere a la abstención y recusación en los procedimientos administrativos, pero nada obstaría para interpretar que puede postularse igualmente la causa de abstención por el hecho de haber intervenido como perito o testigo en un proceso judicial, máxime cuando la fundamentación responde a unas mismas causas.

b) Denuncia de los hechos ante el Ministerio Fiscal o ante la Autoridad Judicial sin posterior nombramiento de los actuarios como peritos o citación de los mismos como testigos

Éste es el supuesto que ha merecido mayor atención por parte del Consejo. En sentido estricto, la situación planteada no justificaría, ex artículo 28 de la Ley 30/1992, la abstención o recusación de los actuarios, cuando se produjera el sobreseimiento de un eventual delito fiscal. Así las cosas, el Consejo ha planteado la conveniencia de que se dotara de cobertura normativa a esta circunstancia como causa de abstención, recusación o sustitución, si bien el Consejo sabe perfectamente que tal medida podría chocar con la gestión diaria de la Inspección, y en particular la posibilidad de perjudicar los resultados de la comprobación ante el cambio de actuario y la limitación actual de plazos del procedimiento inspector, Además, no puede ni debe establecerse un régimen general que trate como iguales situaciones diferentes.

Es conocido que el delito contra la Hacienda Pública requiere la concurrencia de dos elementos, el elemento objetivo (cuota superior a 15 millones de pesetas en la actualidad) y el elemento subjetivo (dolo o ánimo de defraudar). Atendiendo a la motivación de la enumeración de las causas de abstención y recusación o sustitución, cuyo fin último es garantizar la imparcialidad en la actuación de los funcionarios públicos, con el fin de dotar de eficacia el principio constitucional de objetividad (artículo 103.1), este Consejo entiende que no es lo mismo que el sobreseimiento, provisional o libre, de las diligencias abiertas por un posible delito fiscal obedezcan a la inexistencia de cuota superior a 15 millones de pesetas defraudadas, a que exista un diferente criterio entre el órgano jurisdiccional y el funcionario sobre la concurrencia del elemento subjetivo del tipo del injusto.

Así, por ejemplo, debe decretarse el sobreseimiento por no alcanzarse la cuota mínima con motivo de una modificación legislativa (la reforma de 1995 elevó la cuota del delito fiscal de 5 a 15 millones de pesetas), sin que en tal caso exista un pronunciamiento del órgano jurisdiccional sobre la conducta del contribuyente. En tal caso, este Consejo entiende que no habría justificación para vedar la posterior intervención del actuario (salvo la concurrencia de otras posibles causas). Igualmente, puede decretarse el sobreseimiento cuando existiendo inicialmente una cuota defraudada superior a 15 millones de pesetas, en el curso de las diligencias, e incluso en el plenario, por averiguaciones o valoraciones del propio proceso penal, llegue el instructor o el juzgador al convencimiento de que la cuantía es inferior al mínimo del tipo. En tales casos, y aparte de la vinculación de la Administración por los hechos probados declarados en la resolución que acuerde el sobreseimiento, incluso la absolución, tampoco habría razón para rechazar la intervención del actuario en las actuaciones subsecuentes. Nótese que a juicio de este Consejo la razón determinante en los casos apuntados es la inexistencia de una valoración por parte del órgano jurisdiccional sobre la conducta del sujeto pasivo. Estaríamos exclusivamente centrándonos en el sobreseimiento por no apreciación del elemento objetivo del

tipo penal. En consecuencia, nada obstaría para que el actuario continuara substanciando el procedimiento interrumpido por las diligencias penales.

Ahora bien, debe efectuarse una reflexión particular, a juicio del Consejo, en aquellos casos en que la autoridad judicial, ya sea sin practicar ninguna diligencia de instrucción, o bien cuando practicándolas lo hace sin la citación del actuario como perito o testigo, acuerda el sobreseimiento (normalmente y tratándose de delitos contra la Hacienda Pública será sobreseimiento libre, aún cuando pudieran encontrarse supuestos de sobreseimiento provisional, en que su casuismo desbordaría el establecimiento de regias generales y excepciones) por entender que no concurren el elemento subjetivo del tipo penal (es decir, la autoridad judicial da por hecho que no existe dolo específico o ánimo de defraudar a la Hacienda Pública).

En tales casos, puntuales como se ha dicho existiría una convicción diferente entre el funcionario (que ha remitido las actuaciones a delito en la creencia de que existía el dolo específico) y la autoridad judicial (que ha acordado el sobreseimiento en la convicción de que no existía tal dolo). Vaya por delante que este Consejo entiende que la profesionalidad de los funcionarios de Inspección está fuera de toda duda, así como la imparcialidad y objetividad en sus actuaciones, no sólo por imperativo constitucional (artículo 103.1 de la Constitución), sino por la propia constatación de su gestión diaria. Por tal razón, el Consejo ha valorado el hecho de que, el simple sobreseimiento por las razones apuntadas en modo alguno tiene que comportar, como regla general, ningún género de animadversión o enemistad entre el funcionario y el contribuyente, igual que la remisión del expediente a delito tampoco presupone tal enemistad. Ahora bien, este Consejo tampoco puede olvidar su condición de órgano de Defensa de los Contribuyentes y en este sentido, entiende que la remisión del expediente a delito implica un primer juicio valorativo por parte del actuario, en el cual se ha ponderado la existencia de los elementos del injusto (convicción psicológica), es decir, el actuario remite a delito porque considera que existe una cuota defraudada superior a 15 millones de pesetas, existiendo cuota y dolo o ánimo de defraudar por el sujeto pasivo. Esta valoración implica una carga subjetiva que a juicio del Consejo pudiera tener reflejo en las futuras diligencias del actuario en el procedimiento de comprobación e investigación, y por tal razón, y para evitar tachas por parte del sujeto pasivo que pudiera considerarse perjudicado, podría efectuarse la correspondiente modificación en el Reglamento de Inspección, incluyendo el supuesto específico que aquí se está analizando como motivo de sustitución del actuario, y por lo tanto, como excepción (cualificada) al principio de permanencia en las actuaciones inspectoras. Se trataría en suma de recoger tal previsión (sobreseimiento por inapreciación del elemento subjetivo del tipo penal) como causa de sustitución del actuario.

Al margen de lo anterior, este Consejo no desconoce los efectos que una medida de este tipo puede acarrear sobre el procedimiento de comprobación en aquellos casos en que la complejidad del expediente pudiera impedir que en los plazos pendientes llegaran a culminarse las actuaciones inspectoras. Dicha circunstancia podría salvarse recogiendo el desarrollo reglamentario de la Ley l/ 1 998, como actuaciones de especial complejidad artículo 29. 1.a) estos supuestos.

c) Diligencias penales incoadas sin la previa intervención de la Inspección de los Tributos

Ningún problema plantea este último supuesto ya que, en última instancia, es reconducible a los números anteriores, en particular al apartado A).

En virtud de cuanto precede, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen.

Propuesta

El Consejo considera conveniente que se modifique o desarrolle el artículo 33 del Reglamento General de Inspección de los Tributos de forma que se indique expresamente que el sobreseimiento de las actuaciones penales en delito contra la Hacienda Pública cuando el órgano jurisdiccional no aprecie la existencia del elemento subjetivo del tipo (dolo o ánimo de defraudar), pueda ser considerado justa causa a efectos de la sustitución del Inspector actuante, añadiendo, si se considera oportuno, que en los indicados supuestos deberá procederse a tal sustitución cuando el interesado así lo requiera. Simultáneamente debería procederse a la inclusión de este supuesto entre las causas justificativas de la prórroga de los plazos del procedimiento inspector en el desarrollo reglamentario de la Ley 1/1998.

PROPUESTA 13/1998

NECESIDAD DE DOCUMENTAR EN TODO CASO LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN ABREVIADA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN

Motivación

1. En el Consejo para la Defensa del Contribuyente se han recibido quejas sobre la resistencia o incluso negativa de los órganos de gestión, incluidas las Unidades de Gestión de Módulos, bien a documentar el resultado de sus actuaciones de comprobación abreviada cuando de éstas no se deriva un ingreso a favor de la Hacienda Pública, bien a omitir su notificación a los interesados.
2. Parece evidente que el acto administrativo que culmina el procedimiento de comprobación abreviada de los órganos de gestión no necesariamente ha de ser una liquidación provisional de oficio de la que se derive un ingreso a favor del ente público, sino que –al igual que en cualquier otro acto de liquidación- el resultado puede ser un importe coincidente con el ya ingresado en la autoliquidación, o incluso menor, generando en este último supuesto un derecho de devolución a favor del sujeto pasivo.
3. Sin embargo, no es infrecuente que el procedimiento de comprobación abreviada concluya con el silencio absoluto de la Administración, cuando los datos solicitados y aportados por el contribuyente, o las alegaciones por él formuladas frente a la propuesta de liquidación provisional, confirman la corrección y veracidad de las autoliquidaciones inicialmente presentadas. Lo que dicho en otros términos significa que, en general, los órganos de gestión no dictan cuantas veces proceda (o, al menos, no documentan debidamente) los actos administrativos de comprobado y conforme en los casos en que no procede regularización alguna de la situación tributaria del contribuyente, sino que a menudo éste debe presumir que tal cosa ha ocurrido cuando, vencido el plazo de resolución (fijado ahora, con carácter general, en un máximo de seis meses, por el artículo 23.1 de la Ley 1/1998), no ha recibido notificación de acuerdo alguno por parte de la oficina gestora.
4. Conviene no olvidar la obligación que tiene la Administración de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio (conforme dispone el artículo 13.1 Ley 1/1998 y, con carácter general, el artículo 42 Ley 30/1992)) y que si no se cumple debidamente dicha obligación habrá casos en que pueda perjudicarse la seguridad jurídica del contribuyente, a quien puede colocarse en situación de indefensión, pues nada impide que la Administración (la propia oficina de gestión o la Inspección de los Tributos)vuelva a comprobar en el futuro los mismos hechos que ya fueron objeto de una comprobación gestora no documentada, sin que por lo mismo le sea posible al interesado acreditar el alcance y resultado de la actuación comprobadora previa.

En virtud de cuanto precede, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen, previa advertencia general de que el problema que acaba de enunciarse es uno de los que derivan de la inexistencia del Reglamento de Gestión Tributaria.

Propuesta

El Consejo después de estudiar la cuestión, considera conveniente que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adopten los acuerdos y las iniciativas necesarias que permitan a los órganos de gestión documentar cumplidamente, y en todo caso, el resultado de sus actuaciones de comprobación abreviada, notificándolas en debida forma a los interesados, también en los supuestos en que del resultado de tales actuaciones no se derive regularización tributaria ni ingreso alguno a favor de la Hacienda Pública.

PROPUESTA 14/1998

EXPEDICIÓN DE FACTURA CORRESPONDIENTE A VENTA DE IMPRESOS O MODELOS OFICIALES POR PARTE DE LOS SERVICIOS COMPETENTES DE LA AEAT

Motivación

1. El artículo 2.3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, regulador del deber de expedir y entregar facturas de empresarios y profesionales, establece que los empresarios o profesionales estarán obligados a extender, en todo caso, una factura por las siguientes operaciones:

   "a) Aquéllas en las que el destinatario de la operación así lo exija para poder practicar las correspondientes minoraciones o deducciones en base en la cuota"

2. La Dirección General de Tributos en consulta no vinculante de 6 de marzo de 1989 ha interpretado que "el sujeto pasivo estará obligado a expedir y entregar una factura completa cuando las ventas al por menor se efectúen a personas que tengan la condición de empresarios o profesionales actuando en condición de tales, o en aquéllos otros supuestos en que el destinatario de la operación así lo exija por razón de poder practicar las correspondientes minoraciones o deducciones en la base o en la cuota de aquellos tributos de los que sea sujeto pasivo".

3. No obstante lo anterior, en determinadas Administraciones de Hacienda se han venido negando a facilitar la factura correspondiente a los adquirentes de impresos que no acreditaban su condición de empresarios o profesionales mientras que en otras Administraciones ha sido suficiente la solicitud del destinatario de la operación para que se efectuara la expedición de la factura completa.

En virtud de cuanto antecede, y a fin de evitar situaciones como la anteriormente expuesta y asegurar la correcta y unitaria aplicación de la norma de referencia, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen.

Propuesta

Que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adopten las medidas pertinentes para asegurar que las Administraciones de Hacienda expidan factura completa correspondiente a venta de impresos cuando así lo solicite el comprador, sin necesidad de acreditación de su condición de empresario o profesional, en virtud de su carácter de destinatario de la operación.

PROPUESTA 15/1998

PROCEDIMIENTO DE EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS EXIGIDOS EN LAS CONVOCATORIAS DE AYUDAS PÚBLICAS POR LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Motivación

1. En las convocatorias oficiales de ayudas públicas por parte del conjunto de las Administraciones Públicas para concesión de becas, ayudas a la vivienda, créditos privilegiados, etc. entre la documentación exigida a los solicitantes y con el objeto de justificar el nivel de ingresos requeridos, figura un certificado de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentadas, que se debe solicitar por cada uno de los peticionarios a los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con la molestia que ello supone y la consiguiente carga de trabajo adicional para las oficinas de la Agencia

   Incluso a veces, las propias normas de las convocatorias de ayuda exigen la presentación de la citada declaración donde se consignen expresamente los ingresos del solicitante, aunque éste no tenga la obligación de presentar declaración por no llegar al mínimo de rentas exento por vía reglamentaria, originando en ocasiones cuotas diferenciales positivas al no soportar las mencionadas rentas los correspondientes pagos a cuenta del Impuesto. En tal sentido, en la tramitación del nuevo Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha presentado una enmienda transaccional indicando que cuanto los contribuyentes no tengan la obligación de declarar, las Administraciones Públicas no podrán exigir las aportaciones de declaraciones de dicho tributo, al objeto de obtener subvenciones o cualesquiera prestaciones públicas, o en modo alguno condicionar éstas a la presentación de dichas declaraciones.

2. Un mecanismo más razonable que simplificaría las relaciones de la Administración con el contribuyente y ahorraría trabajo burocrático, sería el que en las normas de las correspondientes convocatorias, el solicitante declarase el rendimiento neto o en su caso la condición de no declarante y que, en caso de ser seleccionado, se otorgase por éste autorización expresa al organismo convocante para contrastar dichos datos con las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas que obren en poder de la Agencia Tributaria.

   De este modo, las verificaciones de las rentas declaradas se limitarían sólo a los posibles beneficiarios de la concesión y se podría realizar de forma automática mediante la transmisión informática de los datos requeridos entre ambas Administraciones.

3. Debe indicarse por último que cualquier iniciativa en este tema debería ser tratada en el seno de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria al ser una problemática que afecta a la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y abordar cuestiones procedimentales que son competencia de las Comunidades Autónomas en cuanto a los requisitos de las convocatorias de determinadas ayudas públicas.

Por todo lo anterior, el Consejo para la Defensa del Contribuyente realiza la siguiente propuesta a la Secretaría de Estado de Hacienda.

Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se plantee a la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria la modificación del procedimiento de verificación de los ingresos de los solicitantes de todo tipo de ayudas públicas convocadas por las Administraciones Públicas sustituyendo el actual sistema de justificación de los ingresos "*a priori*" y de forma individual por cada solicitante por un sistema "*a posteriori*" que afectase sólo a los posibles beneficiarios y que podría ser realizado de forma colectiva mediante la transmisión de datos entre el órgano convocante de la ayuda y a la Agencia Tributaria, mediante la oportuna autorización de la transmisión de sus datos tributarios en poder de la Agencia Tributaria al organismo convocante de la ayuda.

PROPUESTA 16/1998

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 118 DE LA LEY 37/1992 DEL IVA TRAS LA NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 115 DE LA MISMA DADA POR LA LEY 66/1997 Y LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 1/1998 DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE

Motivación

Con ocasión de la tramitación del expediente 168/1998, se comprobó que la Administración Tributaria, para el abono de una devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), procedió a exigir las garantías establecidas en el artículo 118 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, una vez transcurrido con creces el plazo de práctica de liquidación provisional y de comprobación establecido legal y reglamentariamente.

Ante estos hechos se realizan las siguientes consideraciones:

1. La exigencia de garantía para la práctica de una devolución de IVA tiene su fundamento en el carácter de saldo no comprobado de la declaración-liquidación practicada por el contribuyente, que en este tributo presenta riesgos mayores que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades, al no tener su origen la devolución en unos pagos a cuenta previos, que han sido efectivamente ingresados y cuyo ingreso puede ser comprobado por la Administración documentalmente o a través de la información cruzada obtenida de terceros, sino que la devolución ha de deducirse de la propia contabilidad, registros fiscales y facturas del contribuyente que sólo pueden ser comprobados previo requerimiento administrativo.

   La exigencia de garantía previa a la devolución queda así justificada en un primer razonamiento por el hecho de que la Administración Tributaria no ha realizado el proceso de comprobación de la autoliquidación presentada en el que se solicita la devolución.

   Ahora bien, la comprobación administrativa no se puede dilatar indefinidamente, sino que la propia Ley obliga a la Administración a efectuarla en un plazo determinado. Como señala la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 18 de diciembre de 1997, si bien los Estados miembros están facultados para retener las devoluciones de IVA como medida cautelar, ante ***una sospecha fundada de fraude***, el principio de proporcionalidad exige que las medidas adoptadas por los Estados miembros tendentes a preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública "*no puedan ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia*".

   El párrafo primero del artículo 115.3 de la Ley 37/1992 del IVA (redacción de la Ley 66/1997) establece:

   > *"En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicita la devolución del impuesto"*

   Continúa el segundo párrafo del citado artículo:

"Cuando la declaración-liquidación, o en su caso liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración Tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales que procedan"

Se puede cuestionar qué es lo que sucede si no se efectúa la devolución o la liquidación provisional dentro del plazo legal de los seis meses, siendo la Ley tajante al respecto ya que el párrafo tercero del artículo 115 de la Ley 37/1992 (redacción de la Ley 66/1997) establece:

"Si la liquidación provisional no se hubiese practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado (los citados seis meses), la Administración Tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisional o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes".

Asimismo, dicha devolución realizada fuera de plazo origina un coste para la Administración ya que el párrafo cuarto del artículo 115 de la Ley 37/1992 y el artículo 11 de la Ley 1/98 de Derechos y Garantías del Contribuyente establecen en dicho supuesto el derecho que tiene el contribuyente al abono del interés de demora regulado en el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, devengándose el interés desde la finalización del plazo que dispone la Administración Tributaria para practicar la liquidación provisional hasta la fecha en que se ordene el pago de la correspondiente devolución.

Por todo lo anterior, se puede concluir que el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración de efectuar la liquidación provisional en el plazo de seis meses sitúa a la Administración ante la siguiente obligación: efectuar la devolución de oficio con el abono del interés de demora correspondiente.

Un segundo motivo que justifica la garantía previa a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido es la exigencia legal de practicar la devolución en el indicado plazo de 6 meses desde la presentación de la solicitud, aún sin haber realizado el proceso de comprobación que tiene otros plazos específicos.

En ningún caso se autoriza a la Administración a exigir fuera del plazo legal de comprobación la garantía previa a la devolución, garantía que tiene su justificación en la posibilidad que se le otorga al contribuyente de obtener anticipadamente el abono de su devolución antes de la comprobación administrativa que debe ser realizada en un plazo predeterminado.

2. Otra cuestión que se suscita es la necesidad que tiene el contribuyente de obtener la adecuada información de sus derechos y obligaciones antes del inicio de cualquier procedimiento de comprobación.

   En relación a las devoluciones del IVA, la comprobación administrativa se puede efectuar de dos modos y por dos órganos administrativos diferentes:

   a) Mediante las actuaciones de comprobación abreviada realizadas por los órganos de gestión, conforme a lo previsto en el artículo 123 de la Ley General Tributaria (según redacción de la Ley 25/1995).

   b) Mediante una comprobación de carácter parcial iniciada por los órganos de Inspección de los Tributos según lo previsto en los artículos 140 y siguientes de la citada Ley General Tributaria.

   Respecto a las actuaciones de los órganos de gestión, no hay una legislación específica ya que no existe un Reglamento de Gestión.

No ocurre lo mismo con las actuaciones de la Inspección de los Tributos, que disponen de una reglamentación al efecto establecida por el Real Decreto 939/1986.

Por otra parte, la propia Ley 1/1998 no establece un plazo especial de terminación de las actuaciones de comprobación de los órganos de gestión, tan sólo el plazo general de resolución de seis meses previsto en el artículo 23 de la citada Ley. Sin embargo, sí se fija un plazo específico de conclusión de las actuaciones de Inspección en el artículo 29 de la Ley 1/98 (12 meses ampliable a 24 meses), y además se faculta al contribuyente para solicitar la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación en el artículo 28, así como la necesidad de suministrar al contribuyente adecuada información sobre sus derechos y obligaciones al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación (artículo 27 de la señalada Ley 1/1998).

Por ello, se considera conveniente para mejor garantía de los derechos del contribuyente que, una vez iniciadas las actuaciones de comprobación parcial de las devoluciones del IVA por cualquier órgano administrativo (comprobaciones que se entiende iniciadas dentro del plazo legal de 6 meses), se incluya como información al contribuyente la posibilidad de obtener la devolución de forma inmediata antes de la comprobación mediante la prestación de la garantía prevista en el artículo 118 de la Ley del IVA así como comunicarle que si por cualquier circunstancia la comprobación se dilatase más allá de los 6 meses desde la presentación de la declaración, se tendría derecho al abono del interés de demora si la liquidación provisional efectuada por la Administración diese como resultado una cantidad a devolver.

Se formulan las consideraciones anteriores al margen de la aplicación efectiva de las medidas que procedan, conforme al ordenamiento, en la lucha contra el fraude en este tributo, ámbito en el que este Consejo alienta normas oportunas y actuaciones administrativas eficaces.

Propuesta

Por todo lo anterior, el Consejo para la Defensa del Contribuyente realiza las siguientes propuestas a la Secretaría de Estado de Hacienda.

a) Que por parte de los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se dicten las instrucciones previstas en el sentido de recordar la posibilidad que tiene la Administración Tributaria de exigir la prestación de garantía suficiente antes de proceder a efectuar la devolución del IVA prevista en el artículo 118 de la Ley 37/1992, y que dicha posibilidad se limita únicamente a aquellos supuestos en los que la comprobación de la devolución se haya iniciado dentro del plazo legal de seis meses previsto en el artículo 115 del citado texto legal.

b) En tal sentido, proponiendo en su caso la correspondiente modificación normativa se debería incluir como información relativa a derechos y garantías del contribuyente al inicio de las actuaciones de comprobación parcial de las devoluciones del IVA a realizar por los órganos administrativos de gestión o de inspección, la posibilidad que tiene el contribuyente de obtener la devolución inmediata del saldo a su favor, antes incluso de la comprobación mediante la prestación de la garantía prevista en el artículo 118 de la Ley 37/1992, así como informarle de que si la devolución resultante de la liquidación provisional se efectuase transcurridos los seis meses establecidos en la actual normativa, en todo caso tendría derecho al abono del interés de demora correspondiente.

PROPUESTA 17/1998

DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

Motivación

1. El artículo 52 de la Ley General Tributaria contempla los diferentes medios de comprobación de los valores de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible. Entre estos, enumera la Tasación Pericial Contradictoria (letra e del apartado 1). Sin entrar ahora en consideraciones sobre si la Tasación Pericial Contradictoria es un medio de comprobación del valor o un procedimiento para la determinación del mismo, o ambos a la vez, este Consejo ha constatado que el actual desarrollo del procedimiento de la tasación pericial contradictoria en la Ley General Tributaria es insuficiente. Así la reforma de la Ley General Tributaria operada por Ley 25/1995, de 20 de julio, dio nueva redacción al apartado 2 del artículo 52, estableciendo determinadas cautelas encaminadas a garantizar la efectividad de este sistema de comprobación, y en particular, poniendo especial énfasis en la forma de asegurar el cobro de los honorarios del tercer perito.

2. El inconveniente advertido por este Consejo radica en la ausencia en la normativa general de un desarrollo pormenorizado del procedimiento de la tasación pericial contradictoria, pues como se ha expuesto más arriba, la regulación de la materia en la Ley General Tributaria es parcial y limitada. Esta ausencia de procedimiento se salva normalmente acudiendo a la aplicación supletoria de la única normativa que sí contempla el procedimiento (artículos 120 y 121 del Reglamento para la aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo).

   El problema surge ante la aplicación de esta normativa a otros impuestos distintos de aquellos para los que específicamente está prevista esta regulación, por la diferencia ontológica entre el tributo citado (y en consecuencia las normas que lo contemplan) y el resto de los impuestos del sistema tributario estatal, especialmente algunos impuestos directos (Impuesto sobre la Renta e Impuesto sobre Sociedades fundamentalmente).

3. Partiendo de la base de que el artículo 52 de la Ley General Tributaria contempla la Tasación Pericial Contradictoria como medio de comprobación de valores con carácter general, es decir, aplicable a todos los impuestos para los que sea necesaria la valoración de los elementos integrantes del hecho imponible, entiende este Consejo que es necesario que exista una regulación general del procedimiento, ya sea a nivel legislativo, o mediante un Real Decreto de desarrollo del citado procedimiento. Sólo así se evitarían ciertas disfuncionalidades derivadas, unas, de la aplicación del procedimiento de la Tasación Pericial Contradictoria en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a otras figuras tributarias, y otras, fruto de la ausencia de tales normas. Así, por ejemplo, mientras que en los impuestos transmisorios (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), en los que la base imponible es el valor real de los bienes, existe una cierta tendencia del sujeto pasivo a rebajar éstas, y por el contrario la tendencia de la Administración Tributaria es a subirla, en los impuestos no específicamente transmisorios (Impuesto sobre la Renta e Impuesto sobre Sociedades) puede darse la situación inversa (así por ejemplo, se trataría de aumentar el precio de adquisición por el sujeto pasivo a fin de que el incremento de patrimonio sea menor o la disminución de patrimonio superior, mientras que la tendencia natural de la Administración es a rebajar el precio de adquisición con el consiguiente aumento del incremento de patrimonio o la reducción de la disminución).

En consecuencia, en los casos en que se aplica la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales analógicamente al Impuesto sobre la Renta o al Impuesto sobre Sociedades resultan difícilmente aplicables las reglas valorativas y de determinación del tercer perito.

Y entre los segundos problemas detectados, el Consejo estima necesario salvar la ausencia de la normativa mediante el establecimiento de un procedimiento detallado, en el que, al hilo de la reciente Ley 1/1998, se regulen los efectos del incumplimiento, por ejemplo, de los plazos de valoración, por parte de la Administración y por parte de los particulares, atendiendo a las especialidades de cada tributo, y a las diferencias entre los bienes y derechos susceptibles de valoración.

En virtud de cuanto precede, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen.

Propuesta

Regular el régimen normativo de la Tasación Pericial Contradictoria, mediante el desarrollo del procedimiento aplicable a la misma, con carácter general, y para todos los impuestos, y sin perjuicio de tratar los aspectos específicos de cada uno de ellos. A tal efecto, recomienda que por parte de la Dirección General de Tributos se proceda al estudio de la cuestión, con la consiguiente propuesta de las medidas oportunas.

PROPUESTA 18/1998

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 35 DE LA LEY 1/1998, DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES, SOBRE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LAS SANCIONES

Motivación

1. La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece lo siguiente en su artículo 35:

   «Suspensión de la ejecución de las sanciones.- La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que pueda ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa».

   A la vista de expedientes examinados por el Consejo, se ha debido analizar el problema que suscita la aplicación de esta disposición en los términos que a continuación se exponen y que motivan esta propuesta.

2. En particular, se deduce del expediente número 1.209/1998 (al que se alude directamente para simplificar esta exposición) que el sujeto pasivo recurrió una sanción que le había sido impuesta ante un Tribunal Económico-Administrativo Regional, solicitando la suspensión sin garantía, que le fue denegada por el Tribunal en enero de 1998. Posteriormente, este acuerdo fue impugnado ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente, el cual, según los documentos de que se dispone aún no se ha pronunciado sobre el tema.

   Dada esta situación, la Dependencia de Recaudación competente dictó providencia de apremio que fue recurrida en reposición en febrero de 1998 aduciendo la falta de firmeza del acto administrativo. Este recurso fue desestimado.

   Hasta aquí todas las actuaciones administrativas se estiman correctas, en cuanto que son anteriores a la entrada en vigor de la Ley 1/1998. El problema surge, en opinión de este Consejo, porque con posterioridad a la entrada en vigor de la misma, el 24 de marzo de 1998, se dicta por esta causa providencia de embargo de las cuentas corrientes del sujeto pasivo. Este embargo (que se produce con anterioridad a que la sanción sea firme en vía administrativa, por estar recurrida ante el Tribunal Económico Administrativo Regional) motiva la queja, a la que el Servicio contesta lo siguiente:

   «...c) La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, invocada en el escrito de queja -concretamente en su artículo 35 sobre suspensión de la ejecución de las sanciones- establece en su disposición transitoria única que los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de esta Ley -lo que sucede en el procedimiento ejecutivo objeto de la controversia- se regirán pro la normativa anterior hasta su conclusión.

   d) Desde tales antecedentes -de hecho y normativos- el inicio y la continuación del procedimiento ejecutivo parece ajustado a Derecho puesto que la deuda no fue satisfecha en período voluntario y el órgano contra el que se dirige la queja no tiene constancia de que en la Jurisdicción contencioso-administrativa haya acordado la suspensión de dicho procedimiento.

Es por todo lo expuesto por lo que esta Delegación entiende que la Dependencia de Recaudación ha cumplido las normas que regulan la gestión de cobro en vía ejecutiva no pudiendo por ello tomarse en consideración la queja formulada contra la misma».

3. El fundamento en Derecho de esta contestación del correspondiente Servicio resulta problemático a este Consejo. Es cierto que la citada Ley 1/1998, conforme a su disposición final séptima, 1, entró en vigor a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, y que la disposición transitoria única de la misma Ley establece lo siguiente:

   «1. Los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión».

   Pero no es menos cierto que la propia Ley 1/1998 ha establecido la siguiente regla específica en su artículo 4º,3 al tratar de la normativa tributaria:

   «Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado».

   La Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se ocupa del tema en su norma decimoquinta sobre suspensión de la ejecución de sanciones:

   «15.1 Aplicación del artículo 35.

   A partir del 19 de marzo de 1998, la interposición de recursos o reclamaciones contra los acuerdos de imposición de sanciones llevará aparejada la suspensión automática de las mismas.

   En caso de recurso de reposición o de reclamación económico administrativa, la suspensión será ejecutada por el órgano de gestión».

   Como puede verse, esta disposición se está refiriendo sólo a las sanciones objeto de recurso administrativo posterior a la entrada en vigor de la Ley 1/1998; nada dice expresamente de la posible aplicación del artículo 35 a las sanciones en trámite de recurso administrativo.

4. Por tanto, el problema que se plantea es la aplicación temporal del artículo 35 de la Ley 1/1998.

   En relación con este tema caben dos posibles interpretaciones:

   La primera defendería la aplicación retroactiva del artículo 35, por considerar que la suspensión automática de la ejecutividad de la sanción sin necesidad de aportar garantía, hasta tanto sea firme en vía administrativa, es parte sustancial del régimen jurídico de la propia sanción y, por lo tanto resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 4.3. Además, la ubicación del artículo 35 dentro del Capítulo VII relativo a «*Derechos y garantías en el procedimiento sancionador*», apoyaría esta tesis.

   La segunda defendería la irretroactividad del artículo 35 por considerar que el artículo 4.3 se está refiriendo a las normas de carácter material, esto es, a la tipificación de las infracciones y cuantía y graduación de las sanciones, y que en nada afecta a las normas de procedimiento. Pero además, en materia de procedimiento hay una norma específica en la disposición transitoria única que dispone que los procedimientos ya iniciados se regirán por la normativa anterior. La única excepción a esta no retroactividad viene

contemplada en el número 2 de esa misma disposición y se refiere, precisamente, a la imposición de sanciones en expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación cuando aún no se haya documentado en actas el resultado de las actuaciones.

5. Este Consejo no desconoce las enormes dificultades que en la práctica podrían derivarse de la aplicación retroactiva del artículo 35.

   Sin ánimo de ser exhaustivos, pueden señalarse las siguientes:

   Devolución de las garantías aportadas de acuerdo con lo previsto en los artículos 75 o 76 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico Administrativas, para obtener la suspensión de la ejecución de la sanción.

   Sustitución de las garantías aportadas, por reducción proporcional en la cuantía de la sanción, cuando se hubiera suspendido la ejecución de la totalidad de la deuda.

   Anulación del recargo de apremio de las sanciones recurridas y no suspendidas.

   Anulación de actuaciones de enajenación realizadas y recuperación de bienes para su devolución al deudor, en su integridad, si sólo recurrió la sanción, o en parte, si recurrió la totalidad de la deuda.

6. Junto a ello, también deben ser tenidas en cuenta recientes resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos. Así, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 27 de mayo de 1998 considera que la suspensión automática de sanciones contenida en el comentado artículo 35 debe tener efecto retroactivo porque afecta a la naturaleza misma del régimen sancionador, de modo que resulta aplicable el artículo 4º.3 de la Ley 1/1998 con preferencia a la disposición transitoria única del mismo texto legal.

   La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 1998 se ha pronunciado de manera inequívoca a favor de la aplicación del comentado artículo 35 a los procedimientos ya iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, y en relación con los actos posteriores «*que tengan relación directa sobre derechos sustantivos, y no de mera defensa, garantía o procedimiento, de los reclamantes, como lo es la suspensión de las sanciones, en la forma que se configura en la misma Ley* ...».

   Por lo que respecta a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, debe recordarse el Auto de 9 de julio de 1998 de la Sala de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, que invoca la aplicación del artículo 35 de la Ley 1/1998 en relación con actos administrativos sancionadores anteriores a la entrada en vigor de esta norma.

   En virtud de cuanto antecede, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen.

Propuesta

Dadas las distintas interpretaciones que resultan del texto de la Ley 1/1998 y la trascendencia que, tanto para los contribuyentes como para la Agencia Tributaria, tiene la aplicación temporal del precepto, este Consejo propone que se estudien por Dirección General de Tributos y por la propia Agencia Tributaria la procedencia de la aplicación retroactiva del artículo 35 y, en su caso, los supuestos en los que esa retroactividad pudiera resultar aplicable, al efecto de dictar las normas o instrucciones oportunas sobre el tema.

PROPUESTA 19/1998

HABILITACIÓN DE MODELO ACREDITATIVO DE LA COMPARECENCIA DEL CONTRIBUYENTE EN LAS OFICINAS DE LA AEAT PARA LA ATENCIÓN DE REQUERIMIENTOS

Motivación

Se han recibido en este Consejo diversas quejas de los contribuyentes referentes a la no existencia de un modelo acreditativo de la comparecencia en las oficinas tributarias para la atención de requerimientos emitidos por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y que son necesarios para justificar tanto el desplazamiento como la ausencia de la ocupación habitual, no habiendo sido facilitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al no existir un modelo específico al efecto.

Propuesta

Que por parte de los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se faciliten modelos específicos que acrediten la comparecencia del contribuyente en las oficinas tributarias justificativas de la atención de los diversos requerimientos efectuados por la misma.

PROPUESTA 20/1998

MEJORA EN EL SERVICIO DE EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS REALIZADOS POR LA AEAT Y LA DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO

Motivación

Se han recibido en este Consejo diversas quejas de los contribuyentes relativas a molestias originadas en la expedición de certificados de estar al corriente de las obligaciones tributarias por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de acreditación de situación catastral en la Dirección General del Catastro.

Los contribuyentes alegan la pérdida de tiempo y dinero que les supone la necesidad de dirigirse a las oficinas tributarias para solicitar y recoger los certificados señalados. A esta circunstancia se une el hecho de que, en determinadas ocasiones, han surgido problemas a la hora de acreditar una representación fehaciente, sobre todo en el caso que la solicitante sea una entidad.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente estima que un medio para solucionar las molestias originadas por el desplazamiento a las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y del Catastro, así como para evitar problemas en la acreditación de la representación, será el impulsar el envío de los citados documentos mediante correo certificado, informando convenientemente a los contribuyentes de tal posibilidad.

Propuesta

Que por parte de los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Dirección General del Catastro se potencie el envío de los diversos certificados expedidos por dichos organismos mediante correo certificado dirigido al solicitante, así como que se informe convenientemente a los contribuyentes de tal posibilidad.

PROPUESTA 21/1998

APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EXISTENTE SOBRE NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS POR CORREO REALIZADAS POR LA ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL "CORREOS Y TELÉGRAFOS"

Motivación

Se han recibido en este Consejo diversas quejas de los contribuyentes referentes al incorrecto funcionamiento de los servicios de la Entidad Pública Empresarial Correos y Telégrafos en la práctica de notificaciones tributarias.

En particular, las quejas versan sobre la indefensión que se produce en el contribuyente en los casos de ausencia del domicilio en las horas de reparto y el hecho de que por parte de los servicios de correos no se deje el oportuno aviso de intento de notificación.

Examinada la normativa en vigor sobre notificaciones tributarias, aparte de lo dispuesto en el artículo 105 de la actual Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, según redacción dada por la Ley 66/1997), encontramos las siguientes disposiciones:

a) Reglamento de Correos aprobado por Decreto 1653/1964, de 14 de mayo, en especial lo dispuesto en el artículo 251, en donde se señala que la entrega en el domicilio se intentará dos veces consecutivas y si esta gestión resulta infructuosa, el cartero devolverá el envío a la oficina de correos, dejando al destinatario, cuando se trata de correspondencia certificada (como son las notificaciones tributarias a todos los efectos), el aviso oportuno

b) Convenio específico de colaboración entre el Organismo Autónomo Correos y Telégrafos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 30 de abril de 1996 (actualmente se está negociando un nuevo convenio). El procedimiento de notificación previsto es el siguiente:

   Hay un primer intento de entrega, en el que Correos cumplimentará las relaciones que acompañan a los certificados, haciendo constar las incidencias que hubiere, y las notificaciones entregadas, rehusadas, cambios de domicilio y fallecimientos y, por otro lado, las ausencias.

   Para los que se encuentren ausentes, se dejará en el buzón un aviso de llegada, indicando que pueden retirar la carta en la oficina de Correos durante un plazo de 7 días naturales.

   Si en este plazo no retiran el certificado, se realizará una segunda visita, y si también esta resulta fallida, Correos dejará en el buzón del destinatario una comunicación confeccionada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria avisando del intento de entrega y comunicándole que, transcurridos 10 días, puede retirarlo en las oficinas del Centro emisor de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

   Concluido este segundo intento de entrega, Correos enviará, en un plazo no superior a 15 días desde la fecha de emisión, a los servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria emisores el listado con los resultados, grapado con la totalidad de los avisos de recibo y envíos no entregados.

c) Por último hay una Instrucción de 5 de mayo de 1997, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan normas en relación a notificaciones de providencias de apremio realizadas por correo, en donde el procedimiento a seguir es el mismo, aunque se especifica que la primera notificación se realizará en horario de mañana

y la segunda se efectuará en horario de tarde, si este existe en la sección de reparto de Correos.

Por consiguiente, este Consejo considera adecuada la normativa existente en la materia, si bien estima conveniente, ante las quejas recibidas, que se implanten controles que aseguren el correcto cumplimiento de la misma.

Los elementos de control son diversos y pueden consistir en:

Revisiones muestrales de las notificaciones efectuadas.

Análisis de los recursos planteados ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por notificaciones defectuosas de los servicios de Correos.

Propuesta

Que por parte de los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se establezcan los mecanismos de control adecuados en orden al efectivo cumplimiento de la normativa existente en materia de notificaciones tributarias realizadas por los Servicios postales de la Entidad Pública Empresarial Correos y Telégrafos y que se recuerde a la misma que debe cumplir lo acordado.

PROPUESTA 22/1998

SUPRESIÓN DE DETERMINADAS COMUNICACIONES EFECTUADAS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN DE LA AEAT

Motivación

Como consecuencia de la presentación de tres expedientes de queja referentes a declaraciones trimestrales del Impuestos sobre el Valor Añadido y de retenciones sobre rendimientos del trabajo, este Consejo ha tenido conocimiento de que por parte de los órganos de gestión de la Agencia Tributarla se está procediendo a enviar a los contribuyentes unas comunicaciones sin acuse de recibo en las que se considera que las autoliquidaciones periódicas presentadas por los contribuyentes son incorrectas al ser el ingreso realizado "*presumiblemente inf*erior" al que correspondería efectuar según los datos disponibles en la Agencia Tributaria, instando a los contribuyentes a justificar la veracidad de su declaración-liquidación a través de los medios de prueba oportunos.

Estas comunicaciones se han efectuado a contribuyentes en estimación directa cuyas autoliquidaciones presentadas sólo pueden cumplimentarse en base a los datos extraídos de los registros contables que por imperativo legal deben llevar, circunstancia que ha sido puesta de manifiesto por los interesados en las contestaciones efectuadas, lo que por parte de los órganos de la Agencia Tributaria se ha considerado como prueba suficiente para dar por contestada la comunicación. Se adjunta como Anexos, modelo de comunicación y contestación efectuada por la Administración.

Estas comunicaciones ponen de manifiesto no sólo una ineficiente utilización de medios humanos y materiales de la Agencia así como su posible pérdida de imagen frente a los obligados tributarios, sino que también suponen una vulneración de las competencias de los órganos de gestión consignados en la Ley General Tributaria, cuyo artículo 104 establece que la Administración puede recabar la presentación de declaraciones si éstas no se han efectuado así como solicitar la subsanación de los defectos observados si los mismos inciden en la liquidación del tributo y su comprobación.

Según estas comunicaciones, las declaraciones han sido presentadas y no se indica en ellas qué defectos concretos deben subsanarse.

Por otra parte, el artículo 123 de la citada Ley General Tributaría señala la competencia de los órganos de gestión en la práctica de liquidaciones provisionales si de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones, los justificantes presentados o los elementos de prueba en poder de la Administración, se ponen de manifiesto hechos imponibles no declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaría distintos a los declarados.

Ninguna de estas circunstancias concurre en las mencionadas comunicaciones ya que la cuantificación de la deuda se deduce directamente de los datos y registros de la contabilidad del contribuyente, que no ha sido comprobada.

En la actualidad, las competencias de los órganos de gestión en la práctica de liquidaciones provisionales a contribuyentes en estimación directa en base a datos que obren en poder de la Administración se circunscriben al pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades siempre que no se haya hecho uso de la opción prevista en el artículo 38.3 de la Ley 43/1 995 reguladora del mencionado tributo.

Asimismo, con este procedimiento se vulnera lo establecido en el artículo 116 de la Ley General Tributaria (presunción de veracidad de las declaraciones presentadas), ya que se cuestiona la declaración cumplimentada en base a unas presunciones que ni están fundadas ni se explicitan en las mencionadas comunicaciones.

Debe indicarse, por último, que con estas actuaciones posiblemente la Agencia Estatal de Administración Tributaria persiga el objetivo de mantener la recaudación de las obligaciones periódicas, ya que estas comunicaciones se dirigen a contribuyentes que han experimentado una disminución de los llamados "niveles de referencia" ingresados en anteriores períodos, pero el método elegido no es considerado apropiado por este Consejo, ya que las actuaciones de comprobación de dichas declaraciones deberían ser realizadas por los órganos de inspección los únicos competentes para la comprobación de la contabilidad de los sujetos pasivos.

Propuesta

Que por parte de la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se comunique a sus órganos de Gestión Tributaria que supriman determinadas comunicaciones enviadas a contribuyentes en estimación directa, en donde se cuestiona la veracidad y corrección de las autoliquidaciones periódicas presentadas en base a unas presunciones infundadas al no disponer la Administración Tributaria de datos propios u obtenidos de terceros que permitan contrastar las mismas.

PROPUESTA 23/1998

DIFERENCIACIÓN DE RENTAS RECIBIDAS POR REPRESENTANTES LEGALES DE MENORES O INCAPACITADOS

Motivación

Se han recibido en este Consejo diversos expedientes de queja presentados por contribuyentes, personas físicas, representantes legales de incapacitados o menores, que perciben determinadas pensiones públicas reconocidas a favor de la persona sobre la que ejercen la institución tutelar, en el sentido de que son requeridos periódicamente por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la hora de revisar sus declaraciones anuales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya que en la información existente en las Bases de Datos tributarias aparecen como perceptores titulares de dichas rentas los propios representantes legales, existiendo la lógica discrepancia entre las percepciones declaradas y las que figuran imputadas.

Se ha de indicar que dicha información es suministrada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por las Entidades Públicas pagadoras de dichas rentas, que son calificadas como rendimientos de trabajo en base a la obligación de presentar las relaciones de cantidades satisfechas y sus correspondientes retenciones, conforme al artículo 111.1 a) de la actual Ley General Tributaria.

En el actual modelo para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los rendimientos del trabajo (modelo 190) aprobado por Orden de 6 de octubre de 1997, no existe una clave que diferencie las rentas percibidas en representación de otras personas y, al mismo tiempo, las Entidades Públicas que cumplimentan las relaciones consignan los datos identificativos de la persona que ejerce la representación legal y que percibe la renta, y no la del menor o incapacitado que es el verdadero titular de la prestación.

Propuesta

a) Que por parte de los órganos competentes de la Agencia Tributaria se adopten las medidas oportunas para que, a través de la introducción de una clave adicional en el actual modelo-resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los rendimientos del trabajo (modelo 190), se consignen diferenciadamente las rentas percibidas en representación de otras personas.

b) Como complemento a la propuesta anterior, que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se comunique a los órganos del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social que cumplimentan el modelo-resumen anual 190, la necesidad de consignar los datos identificativos del titular de la prestación y no los del representante en cuya cuenta se produce el ingreso.

PROPUESTA 24/1998

OBLIGATORIEDAD DE QUE LAS LEYES Y REGLAMENTOS QUE CONTENGAN NORMAS TRIBUTARIAS LO MENCIONEN EXPRESAMENTE EN SU TÍTULO

Motivación

1. El artículo 4.1. de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establece:

   "Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes".

2. Como único ejemplo, se advierte que con fecha 8 de julio de 1998 en el Boletín Oficial del Estado aparece publicada la Ley 23/1998 de 7 de julio, cuyo título es "*de Cooperación Internacional para el Desarrollo*".

Tras la lectura y análisis de su articulado extraemos las observaciones siguientes:

- En el artículo 35 se regula el régimen fiscal de las organizaciones no gubernamentales de desarrollo.
- En el artículo 36 se aborda el "incremento a los incentivos fiscales en las Leyes de Presupuestos".
- En la disposición adicional segunda se modifica puntualmente la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. La existencia del artículo 4.1. de la Ley 1/1998 no es gratuita: trata de dar fin a las dificultades que los técnicos del Derecho Tributario han de atajar para localizar y extractar regulaciones fiscales, dispersas a lo largo y ancho del ordenamiento y contenidas en las más insospechadas normas.

Lo anteriormente expuesto incide de forma directa en el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes y en aras de su garantía habría de clarificarse la existencia de normas con alcance fiscal, tanto para los órganos que las aplican como para los destinatarios de las mismas.

En virtud de cuanto antecede y a fin de evitar situaciones como la anteriormente expuesta y asegurar la correcta aplicación de la norma de referencia, el Consejo, después de analizar la cuestión, considera conveniente adoptar las medias que a continuación se exponen.

Propuesta

Se considera conveniente que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se adopten los acuerdos y se impulsen las iniciativas necesarias para que se dé cumplimiento al mandato del artículo 4.1 de la Ley 1/1998, ya que con ello se daría un gran paso en el conocimiento de la normativa tributaria, en aras de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

PROPUESTA 25/1998

MEJORA DEL SERVICIO AL CONTRIBUYENTE EN RELACIÓN CON LAS ENTIDADES QUE PRESTAN EL SERVICIO DE CAJA EN LAS DELEGACIONES Y ADMINISTRACIONES DE LA AEAT

Motivación

Desde la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, se vienen recibiendo en el mismo quejas por parte de los obligados al pago en relación con los ingresos que realizan a través de las cajas en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Si bien las quejas no suponen un porcentaje que podríamos calificar de significativo sobre el volumen de ingresos y número de documentos que se gestionan en las cajas, ni afectan de manera generalizada a todo el ámbito territorial de la Agencia Tributaria, si se pone de manifiesto su incremento durante este ejercicio, por lo que parece conveniente atajar este problema al objeto de mejorar la prestación del servicio de cara al obligado y evitar el daño que sufre la imagen de la Agencia Tributaria.

Los motivos alegados en los escritos de quejas recibidos pueden ser sintetizados en dos reclamaciones básicas:

1. La calidad en la prestación del servicio es deficiente en relación con el recibido cuando se realiza el ingreso en una Entidad colaboradora. Se producen esperas prolongadas para realizar los ingresos, a veces la atención recibida no es lo suficientemente correcta, la tramitación de los ingresos se realiza con lentitud, etc.
2. Los medios de pagos por los que se pueden satisfacer las deudas a través de las cajas son más restrictivos que los aceptados en los ingresos que se efectúan a través de las Entidades colaboradoras.

La regulación del servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria está contenida en el Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

En particular el artículo 75, establece que pueden prestar el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria por medio de oficinas abiertas en los locales de las mismas aquellas entidades de depósito con las que así lo convenga el Ministerio de Economía y Hacienda. El artículo 76 viene a determinar los ingresos que deben ser realizados en las cajas excluyendo los mismos de la vía de ingreso a través de las entidades colaboradoras. Por último el artículo 77 regula el procedimiento de los ingresos a través de las entidades que prestan el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria determinando los medios de pago admisibles para la cancelación de las deudas.

En la actualidad las entidades Caja Postal, S.A. y Banco Exterior de España, S.A. (actualmente Argentaria, S.A.) son, en virtud del convenio firmado con la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 10 de enero de 1992, las que prestan el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si bien durante los últimos años la Agencia Tributaria ha dado pasos en aras a mejorar el servicio de cajas, tales como la implementación de aplicaciones informáticas y la dotación de equipamiento del servicio, junto a la admisión de nuevos medios de pago como la tarjeta de crédito y débito regulada en la Orden de 25 de abril de 1997, a juicio de este Consejo se considera que la Agencia Tributaria

está en disposición de realizar actuaciones, tanto de índole normativo como de procedimientos operativos, que redunden en una mejor prestación del servicio.

Propuesta

Este Consejo después de analizar las cuestiones antes señaladas considera conveniente se proceda por parte de los órganos competentes de la Secretaría de Estado de Hacienda al estudio de las siguientes líneas de actuación en orden a la mejora del servicio.

1. Modificaciones normativas

Al objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por el contribuyente, se debería restringir al máximo los ingresos que se deben realizar obligatoriamente en las cajas. En concreto los ingresos correspondientes a aplazamientos y fraccionamientos que por la Orden Ministerial de 15 de octubre de 1992 se vienen realizando exclusivamente en las cajas deberían poder realizarse a través de cualquier entidad colaboradora. También es oportuno estudiar la conveniencia de ampliar el plazo de ingreso a través de entidades colaboradoras de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones, restringido a un mes según se establece en el artículo 76.1.c) del Reglamento General de Recaudación.

Por último, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 77.2 del Reglamento General de recaudación se debería valorar la posibilidad de que por orden del Ministerio de Economía y Hacienda se ampliarán los medios de pagos admisibles.

2. Convenio para la prestación de servicio de caja

Se debería proceder a la modificación del convenio vigente regulando de forma más detallada las obligaciones por parte de las entidades prestatarias definiendo claramente los siguientes asuntos:

a) Mínimos de personal de la entidad que presta el servicio en cada una de las cajas. Exigencia de una mínima experiencia en la entidad.

c) Horario de atención al público de las cajas viendo la conveniencia de ampliar el mismo en horario de tarde, o regulando la prestación del servicio en determinados sábados.

d) Establecimiento de sanciones económicas, tasadas en el propio convenio para los supuestos de irregularidades en la prestación del servicio.

e) Definición y establecimiento de los medios técnicos exigibles en la prestación del servicio.

PROPUESTA 26/1998

DIFERENCIACIÓN EN EL MODELO ANUAL DE DECLARACIÓN DEL IRPF DE LOS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO DE ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES Y DE SUS CORRESPONDIENTES RETENCIONES

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente, ha apreciado la necesidad de diferenciar en el modelo anual de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos del capital mobiliario de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales y profesionales y sus correspondientes retenciones.

El artículo 31 de la actual Ley del Impuesto (Ley 18/1991) y el artículo 19 del Proyecto de Ley según el texto remitido por el Congreso de los Diputados y que se encuentra en tramitación en el Senado, incluyen dentro del concepto de rendimiento de actividades empresariales o profesionales a los rendimientos del capital mobiliario de bienes o derechos afectos a actividades empresariales y profesionales y como tal categoría de renta deben ser objeto de declaración. Sin embargo, el actual modelo de declaración anual del Impuesto no diferencia tales rendimientos ni en el apartado correspondiente a actividades profesionales (página 3 del modelo para 1997 ni en el apartado de actividades empresariales (páginas 4 a 7 del modelo para 1997).

Tampoco esta diferenciación aparece en las hojas de liquidación (págs 14 a 16 del modelo para 1997) donde ni siquiera se pueden consignar separadamente las retenciones por rendimientos de actividades empresariales al no existir la correspondiente casilla al efecto.

Esta circunstancia origina que, aunque el contribuyente declare la totalidad de sus rendimientos, se produzca la lógica discrepancia entre los rendimientos del capital mobiliario de cuentas y otros activos financieros imputados al contribuyente por las Entidades Financieras a través de los correspondientes modelos informativos que obran en poder de la Administración Tributaria y los que el contribuyente consigna en los apartados correspondientes del modelo de declaración, habiendo sido objeto de requerimiento aclaratorio los contribuyentes en los que se producía tal circunstancia, con las consiguientes molestias ocasionadas a los mismos.

Por todo lo anterior el Consejo para la Defensa del Contribuyente presenta la siguiente:

Propuesta

Que por parte de los órganos competentes la Secretaría de Estado de Hacienda que elaboran la orden ministerial de aprobación del modelo anual de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se proceda a consignar separadamente en el mismo los rendimientos de capital mobiliario de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales y profesionales a como sus correspondientes retenciones mediante la habilitación de casillas diferenciadas del resto de rendimientos y retenciones del contribuyente.

PROPUESTA 27/1998

IMPULSO DE LAS DEVOLUCIONES DE OFICIO DE INGRESOS INDEBIDOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN DE LA AEAT

Motivación

1. El artículo 123 de la Ley General Tributaria en la redacción efectuada por la Ley 25/1995 de 20 de julio, establece la posibilidad de la Administración Tributaria de dictar liquidaciones provisionales de oficio con los datos consignados en las declaraciones-liquidaciones tributarias, justificantes presentados en la declaración o elementos en poder de la Administración que determinen una cuantía de la deuda tributaria distinta de la declarada.

   En este proceso de comprobación abreviada puede darse la circunstancia de que la cuantía de la cuota ingresada por el contribuyente sea superior a la que le correspondería realizar según las normas aplicables, por lo que se habría producido un ingreso excesivo en el Tesoro Público y consiguientemente la necesidad de proceder a su devolución.

   Asimismo, el artículo 4.1 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, establece que el inicio del mismo podrá efectuarse de oficio o a instancia de persona interesada.

2. El Consejo para la Defensa del Contribuyente, tras el análisis de diversos expedientes, ha podido constatar el hecho de que esta posibilidad de iniciación de oficio no se está aplicando, con carácter general, en la actuación de los órganos de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

   En la actividad de revisión de las declaraciones tributarias presentadas que se realiza por medio del tratamiento informático de las mismas, los contribuyentes advierten la circunstancia de que, a pesar de la posibilidad de ser detectados, no se procede a la corrección de determinados errores aritméticos que originan una disminución de la cantidad ingresada, ni tampoco a la aplicación de oficio de determinadas deducciones en la cuota evidentes en función de la naturaleza de los rendimientos declarados o de las restantes partidas de la declaración (por ejemplo: aplicación de la deducción por rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

   Las citadas correcciones se realizan en general si las declaraciones presentadas tienen una cuota diferencial "*a devolver*", emitiéndose de este modo una mayor devolución.

   Sin embargo, se denuncia por los contribuyentes que los procesos informáticos de corrección de dichos errores no se realizan en el supuesto de declaraciones con cuota diferencial "*a ingresar*" y que, por consiguiente, motivarían devoluciones de ingresos indebidos de oficio. En estos casos, sólo si el contribuyente procede, dentro del plazo de prescripción, a impugnar su declaración y a solicitar la devolución del ingreso excesivo, se procede a la corrección de los citados errores.

3. Estas actuaciones correctoras afectarían en su mayor parte a contribuyentes con bajo nivel de renta que han cometido los errores indicados y desconocen, con carácter general, las vías adecuadas para la defensa de sus intereses y ante los cuales el Consejo debe manifestar una especial sensibilidad para la solución de sus problemas.

Propuesta

Que por parte de los órganos de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se proceda a solucionar el problema indicado mediante la práctica de las comprobaciones oportunas y, en su caso, a efectuar de oficio la devolución de los ingresos indebidos realizados por contribuyentes que han presentado sus declaraciones tributarias con errores aritméticos o sin aplicar determinadas deducciones en la cuota en función de la naturaleza de los rendimientos declarados o de las restantes partidas de la declaración y cuya corrección originaría una disminución de las cuotas ingresadas por los mismos.

PROPUESTA 28/1998

NECESIDAD DE FORMALIZAR Y PONER EN CONOCIMIENTO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO LAS DILIGENCIAS EN LAS QUE CONSTEN LOS HECHOS QUE PUDIERAN SER CONSTITUTIVOS DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL

Motivación

1. Se han recibido en este Consejo diversas quejas de contribuyentes sobre presuntas irregularidades en las que parece incurrir la Inspección de los Tributos, al no formalizar debidamente o no poner en conocimiento del obligado tributario, sujeto a actuaciones de comprobación e investigación, las diligencias donde consten los hechos y circunstancias determinantes de su posible responsabilidad penal por el delito contra la Hacienda Pública previsto en el artículo 305 del vigente Código Penal. Aunque a este Consejo le consta que se trata de casos excepcionales, dada la corrección general de las actuaciones inspectoras, las características e importancia del tema le llevan a formular la presente propuesta.

2. En su anterior Propuesta 11/1998 relativa a las garantías del contribuyente ante actuaciones inspectoras que aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de los delitos contra la Hacienda Pública, este Consejo ya puso en conocimiento de V.E. la falta de concreción -a su juicio- existente en la normativa actual, en relación con el procedimiento que debe seguirse en caso de que se investiguen acciones y omisiones que pudieran ser constitutivas de delito; inconcreción normativa de la que pueden derivarse perjuicios, tanto para los derechos y garantías del presunto delincuente fiscal como para los legítimos intereses de la Hacienda Pública.

   Este es asimismo el marco general en el que se sitúa la presente propuesta, cuyo objeto se ciñe a la necesidad de poner en conocimiento del obligado tributario las diligencias que ha de levantar la Inspección, previa a la remisión del expediente del fiscal, haciendo constar los hechos determinantes, a su juicio, de la posible responsabilidad penal por el delito previsto en el actual artículo 305 del Código Penal.

3. A diferencia de lo que sucede en los casos del delito contable tipificado en el artículo 310 del Código Penal, en los que «*la Inspección dictará, en su caso, los actos de liquidación que procedan* ...» (artículo 66.2 Reglamento General de la Inspección de los Tributos –en adelante, Reglamento, o Reglamento de Inspección–), tratándose de hechos que «*pudieran ser constitutivos del delito previsto en el artículo 349 (hoy artículo 305) del Código Penal, la Inspección hará constar en diligencia los hechos y circunstancias determinantes a su juicio de la posible responsabilidad penal*» (artículo 66.2 del Reglamento).

   Huelga subrayar el carácter preceptivo, y por lo tanto insuprimible, de la referida diligencia que en modo alguno cabe considerar englobada o, en cierta medida, suplida por el informe de la Inspección que, por exigencias del artículo 48.3, último inciso, del mismo Reglamento, «*habrá de acompañar al expediente que se remita al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal, cuando se hayan apreciado indicios del posible delito contra la Hacienda Pública*».

   Se trata, como es notorio, de dos documentos inspectores de diferente naturaleza, contenido y efectos, y ambos resultan reglamentariamente exigibles en el procedimiento que ha de seguirse cuando la Inspección aprecie la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública, en virtud del vigente artículo 305 del Código Penal.

4. En cuanto a la diferente eficacia de la diligencia (artículo 66.2 del Reglamento) y del informe de la Inspección (artículo 48.3) baste decir que mientras la primera es un documento público (artículo 145.3 de la Ley General Tributaria y artículo 62.1 del Reglamento) que hace prueba «*salvo que se acredite lo contrario, de los hechos que motiven su formalización y resulten de su constancia personal para los actuarios*» (artículo 62.2), el informe es un documento de la Inspección que contiene declaraciones de juicio y valoraciones del Inspector actuario que no gozan de valor probatorio intrínseco.

5. Argumentada la necesidad de formalizar debidamente, en tales supuestos, la diligencia inspectora que ordena el artículo 66.2 del Reglamento de Inspección, (en la que consten los hechos deducidos de las actuaciones realizadas por los que se remiten las actuaciones al fiscal) pasamos a exponer las razones que, a juicio del Consejo, avalan la necesidad de notificar o poner en conocimiento del obligado tributario la existencia del referido documento de la Inspección. La primera de todas es que no existe razón ni motivo alguno que permita a la Inspección de los Tributos no poner en conocimiento de tan relevante documento público al obligado tributario que (en virtud, precisamente, de los hechos y circunstancias que en el mismo se reflejan) pasa a convertirse, a juicio del actuario, en un presunto delincuente fiscal. Y si no existe motivo alguno que justifique el incumplimiento del mandato genéricamente establecido en el artículo 46.4 del Reglamento de Inspección («*De las diligencias que se extiendan se entregará siempre un ejemplar a la persona con la que se entiendan las actuaciones*»), tanto menos lo habrá para negar al obligado tributario el conocimiento del documento público en el que, a juicio del Inspector actuario, se constata la *notitia criminis* del tipo penal previsto en el artículo 305.

6. Por otra parte, la no formalización de la diligencia exigida por el artículo 66.2 del Reglamento o su falta de notificación al obligado tributario, sitúa a éste en posición de posible indefensión durante el lapso de tiempo que media entre la emisión de la diligencia y la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o al órgano judicial correspondiente

7. A la vista de lo expuesto, no es menester resaltar los perjuicios que las posibles omisiones o deficiencias de la Inspección de los Tributos pudieran comportar, además, para los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública en la medida en que pueden provocar problemas de nulidad de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, o, en el ámbito del proceso penal, pueden incluso inducir al sobreseimiento o archivo de las actuaciones.

Por todo cuanto precede, el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en el marco, y como complemento de su anterior y ya referida Propuesta 11/1998, considera conveniente elevar la siguiente:

Propuesta

Que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se dicten instrucciones recordando a la Inspección de los Tributos la necesidad de formalizar en todo caso en diligencia la constancia de hechos y circunstancias determinantes, a su juicio, de la posible responsabilidad penal por el delito previsto en el artículo 305 del Código Penal, y de entregar o notificar un ejemplar de la misma a la persona con la que se entiendan las actuaciones, conforme a lo exigido en los artículos 66.2 y 46.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

PROPUESTA 29/1998

REGLAMENTACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN ABREVIADA

Motivación

1. El artículo 123,2 de la Ley General Tributaria, en la redacción recibida en virtud de la Ley 25/1995, de 20 de julio, atribuye a la Administración Tributaria la posibilidad de realizar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias para la práctica de una liquidación provisional de oficio, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

2. La definición de las actuaciones de comprobación abreviada en el ámbito de la Inspección de los Tributos, la encontramos en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, artículo 34, con arreglo al cual las actuaciones de comprobación e investigación pueden efectuarse con carácter abreviado en los siguientes supuestos:

   "a) Cuando la Inspección de los Tributos estime justificado realizar la comprobación utilizando únicamente los datos y antecedentes que obren ya en poder de la Administración Tributaria.

   b) Cuando simplemente se constate la existencia de un débito tributario vencido y no autoliquidado e ingresado en su totalidad en los plazos reglamentarios, deducido de la contabilidad, registros o documentos contables o extracontables del sujeto pasivo o retenedor, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de la situación tributaria de aquél"

Consecuentemente, el precepto se limita a definir los supuestos en los que procede una comprobación abreviada pero sin establecer regulación que defina tal categoría de actuaciones de comprobación.

La regulación de las actuaciones de comprobación abreviada se completa en el artículo 50 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos cuyo apartado 2, letra d) prevé como un posible supuesto de incoación de acta previa el de comprobación abreviada prevista en el artículo 34 del Reglamento "*salvo que a juicio de la Inspección pueda practicarse liquidación definitiva*".

No existe precepto alguno que establezca el contenido de las actuaciones de comprobación abreviada a que se refiere el artículo 123.2 de la Ley General Tributaria. De manera que también en este punto queda de manifiesto la necesidad de una regulación adecuada a estas comprobaciones.

La falta de normativa procesal concreta ha llevado a la Administración a aplicar los principios generales establecidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común o los principios generales aplicables al procedimiento de gestión tributaria. Al mismo tiempo, la actuación administrativa ha ido encaminada a conseguir la máxima celeridad e inmediatez en el proceso de comprobación abreviada, simplificando los trámites administrativos y reduciendo la motivación de las liquidaciones practicadas. La falta de procedimiento específico, y las mencionadas consideraciones de índole práctica, pueden generar inseguridad jurídica a los contribuyentes o a los órganos de gestión, situación que, consideramos, debe evitarse.

3. A nuestro entender, las actuaciones de comprobación abreviada participan de la naturaleza de los procedimientos de comprobación e investigación, y todos ellos pueden ser entendidos como distintas y necesarias técnicas de control de la Hacienda Pública a efectos de garantizar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir. No obstante, las actuales diferencias entre las actuaciones de los órganos de Gestión e Inspección, hasta tanto no se proceda a una nueva regulación desde esa perspectiva general, la carencia del Reglamento de Gestión y la insuficiente regulación de las comentadas comprobaciones abreviadas justificaría que se apliquen a tales actuaciones los preceptos pertinentes del Reglamento General de la Inspección de los Tributos –con las modificaciones precisas al tratarse de actuaciones a realizar por las dependencias y secciones de Gestión tributaria-, en la medida en que dicho cuerpo normativo es el que desarrolla el ejercicio de las potestades administrativas de comprobación e investigación. Esta semejanza de naturaleza se acentúa en supuestos tales como las actas de inspección cuando existe prueba preconstituida del hecho imponible. Aunque insistimos en la idea de que se trata de distintas técnicas de control, con diferencias manifiestas que deben ser tenidas en cuenta, sobre todo, en razón del lógico reforzamiento de los derechos y garantías de los contribuyentes frente a las actuaciones inspectoras y de la necesaria operatividad de las comprobaciones abreviadas. Recuérdese la reciente publicación de la Resolución de 27 de octubre de 1998 de la Presidencia de la Agencia Tributaria que ordena la elaboración de un plan general de control tributario, con sus correspondientes planes parciales en los distintos departamentos de la misma, lo que exigirá una nueva regulación

4. Las especialidades procederán en concreto del tenor del artículo 123.2 en el sentido de que en el ejercicio de tales actuaciones de comprobación abreviada encaminadas a la práctica de la liquidación provisional de oficio, la Administración Tributaria no podrá extender el ejercicio de sus potestades de comprobación al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales. Adicionalmente, deberán existir las naturales diferencias en orden a la práctica de la liquidación que se derivan del hecho de que no esté actuando la Inspección de los Tributos, esto es, no se incorporaría a un acta el resultado de las actuaciones de comprobación abreviada efectuadas por los órganos de Gestión tributaria y encaminadas a la práctica de una liquidación provisional. Estas se formalizarían en documentos equivalentes a las diligencias que incoa la Inspección de los Tributos y se ultimarían con la práctica de una liquidación tributaria, previa la pertinente puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones de conformidad con lo establecido en el artículo 124 de la Ley General Tributaria y siempre con la debida motivación.

5. La aplicación de estos principios permite considerar competente para la comprobación abreviada a la Administración Tributaria del domicilio fiscal del contribuyente en el momento de iniciarse las actuaciones de comprobación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8 de la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986, lo que ahorrará las molestias y costes generados por la actuación administrativa, pues, en ocasiones, las actuaciones de comprobación se realizan por la Administración en el domicilio del sujeto pasivo en el momento de la presentación de la declaración, considerando que éste es el lugar de iniciación de las actuaciones de gestión que debe prevalecer a los efectos establecidos en el artículo 92 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de ignorar prácticamente esta conclusión al remitir las actuaciones a la Administración de Hacienda correspondiente al nuevo domicilio fiscal del sujeto pasivo, con base en presuntas razones de oportunidad y operatividad.

Propuesta

Que se proceda a estudiar y dictar las normas reglamentarias necesarias para regular el procedimiento de comprobación abreviada previsto en el artículo 123.2 de la Ley General Tributaria, garantizando que en ningún caso puedan producirse situaciones apreciadas por los contribuyentes como de indefensión.

En opinión de este Consejo, el desarrollo reglamentario debería inspirarse en las normas contenidas en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, con las particularidades aplicables al tratarse de actuaciones a realizar por los otros órganos de comprobación dependencias y secciones de Gestión tributaria, lo que no obsta para aplicar los criterios de dicho Reglamento en materias tales como la competencia territorial, plazos y análisis del expediente, alegaciones, etc. y siempre teniendo en cuenta las lógicas diferencias entre una y otra técnica de control.

En segundo término, y en tanto no se aprueben las normas reglamentarias anteriormente indicadas, consideramos que debieran dictarse instrucciones a los órganos de Gestión en el sentido de utilizar como normas supletorias en relación con las actuaciones de comprobación abreviada las normas contenidas en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y sus normas de desarrollo, (con la precaución referida que haga posibles y efectivas dichas técnicas de control) ampliando hasta sus límites máximos los plazos concedidos para el análisis del expediente y presentación de alegaciones y encareciendo a los órganos de Gestión la adecuada exposición de los datos y hechos en que se basan las propuestas de liquidación y la motivación de las mismas.

PROPUESTAS NORMATIVAS 1999

PROPUESTA 1/1999

PROCEDIMIENTO PARA EL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS APORTADAS EN LA SUSPENSIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Motivación

1. El reembolso del coste de las garantías por parte de la Administración Tributaria está actualmente regulado en el artículo 12 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que establece el derecho de los interesados a la devolución del coste de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución de una deuda tributaria cuando la misma sea declarada total o parcialmente improcedente, dejando a un desarrollo reglamentario posterior el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval.

2. La instrucción 9/1998 del Director de la Agencia Tributaria, relativa a la aplicación de la citada Ley 1/1998, establece en su norma tercera que la competencia para la tramitación del reembolso de los costes de las garantías corresponde a los Jefes de Dependencia de Recaudación de las Delegaciones de la Agencia Tributaria siempre y cuando la petición de reembolso tuviera entrada a partir del 19 de marzo de 1998, fecha de efectiva entrada en vigor de la mencionada Ley 1/98, ya que no reconocía efectos retroactivos a dicha norma.

   Respecto a los expedientes anteriores a dicha fecha, el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria los tramitaba como expedientes de responsabilidad patrimonial en virtud de la instrucción 6/1994 de 14 de marzo, del Director General de la Agencia Tributaria cuando los mismos se hubiesen iniciado con anterioridad al 16 de febrero de 1998, ya que la instrucción 1/1998 de la Dirección General de la Agencia (Boletín Oficial del Estado de 14 de febrero) confirió dicha competencia al Departamento de Recursos Humanos y Administración Económica de la Agencia Tributaria.

   Por consiguiente, el órgano competente para la devolución de los costes de las garantías era distinto según la fecha de inicio del expediente:

   a) Iniciados antes del 16 de febrero de 1998: Servicio Jurídico de la Agencia, tramitado como expediente de responsabilidad patrimonial (Instrucción 6/94).

   b) Iniciados desde el 16 de febrero de 1998 hasta el 19 de marzo de 1998: Departamento de Recursos Humanos y Administración Económica de la Agencia, tramitado como expediente de responsabilidad patrimonial (Instrucción 1/98).

   c) Iniciado a partir del 19 de marzo de 1998: Dependencia de Recaudación de la Agencia, en virtud de lo establecido en la Ley 1/1998.

3. El Consejo de Estado, en reuniones de su Comisión Permanente de los días 23 de abril y 14 de mayo de 1998, dictaminó que el artículo 12 de la Ley 1/1998 era aplicable a los procedimientos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, ya que no se trataba de aplicar retroactivamente el citado artículo sino de proceder a la recalificación de los expedientes pendientes de resolución, puesto que la regulación introducida por dicho precepto había venido a sustituir las previsiones contenidas en los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992 en lo que se refiere a reclamaciones por gastos de garantías presentadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias.

Dicha rectificación determinó que los expedientes tramitados inicialmente como reclamaciones por responsabilidad patrimonial de la Administración se resolvieran como solicitudes de reembolso del coste de garantías en los términos previstos en el artículo 12 de la Ley 1/1998.

El Servicio Jurídico de la Agencia, en dictamen elaborado el 17 de junio de 1998, determinó que dicho criterio del Consejo de Estado resultaba vinculante para la Agencia Tributaria y consecuentemente estableció que estimaba decaída su competencia en los expedientes pendientes de reembolso de coste de las garantías, procediendo a su envío a las respectivas Dependencias de Recaudación.

4. Por consiguiente, en la actualidad, las Dependencias de Recaudación tramitan todos los expedientes de reembolso del coste de las garantías iniciados antes y después de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, habiéndose suscitado determinadas cuestiones procedimentales que han sido resueltas únicamente mediante notas internas a las distintas Dependencias.

5. Una de las cuestiones más relevantes ha sido la del período de cómputo a que se extiende el reembolso del coste de la garantía, habiéndose establecido el criterio de resarcir los costes generados hasta la fecha de la resolución administrativa o sentencia favorable en vía jurisdiccional y no hasta la fecha de la firmeza de la misma.

   Este criterio ha originado que las Dependencias de Recaudación reembolsen únicamente el coste de la garantía por dicho período y, por la parte del coste no reembolsado, los interesados se tengan que dirigir al Departamento de Recursos Humanos y Administración Económica para hacer valer su derecho como un expediente de responsabilidad patrimonial de la Administración, con la consiguiente duplicidad de expedientes que ocasiona perjuicios tanto a los propios contribuyentes como a la Administración.

5. Otra cuestión polémica ha sido determinar las deudas tributarias a las que se extiende la competencia para el reembolso del coste de las garantías por parte de la Dependencia de Recaudación, habiéndose fijado el criterio de que la competencia sólo abarca a las deudas tributarias liquidadas por órganos de la Agencia, no siendo competentes en el supuesto de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas ni en deudas tributarias liquidadas por Departamentos Ministeriales u Organismos Autónomos aunque la gestión recaudatoria en vía ejecutiva competa a la propia Agencia ya que, en estos supuestos, el reembolso se debe efectuar con cargo a los presupuestos del órgano que liquidó indebidamente la deuda.

6. Por último, no existe tampoco una regulación específica respecto al procedimiento de reembolso en los casos de estimaciones parciales de las deudas, lo que tendría que originar el reembolso del coste del exceso aportado en su día por el contribuyente y su sustitución por otra garantía si es que se desea recurrir a instancias superiores.

Propuesta

Que por parte de los Centros Directivos de esta Secretaría de Estado de Hacienda a los que corresponde la competencia (Dirección General de Tributos y Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) se proceda a estudiar y dictar las normas necesarias para regular el procedimiento de reembolso del coste de las garantías previsto en el artículo 12 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, eliminándose la situación actual de indefinición existente en lo referente a órganos competentes para su tramitación, período de cómputo al que debe extenderse el reembolso, duplicidad de procedimientos, naturaleza de las deudas que comprende y procedimiento en el caso de reembolsos parciales de las garantías aportadas.

PROPUESTA 2/1999

SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS POR LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS CONFORME AL ARTÍCULO 76 DEL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO EN LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

Motivación

1. En el Consejo para la Defensa del Contribuyente se han recibido reiteradas quejas en relación a la suspensión que debe acordar el Tribunal Económico-Administrativo de los actos de contenido económico subsumibles en el artículo 76 del Real Decreto 391/1996, por cuanto que tal petición de suspensión no paraliza por sí sola la ejecución del acto impugnado. Ello posibilita que los órganos de recaudación prosigan sus actuaciones, dictando las consiguientes providencias de apremio y de embargo e incluso efectuando las actuaciones de embargo pertinentes, sin necesidad de esperar a que el Tribunal se pronuncie sobre la admisión de la solicitud de suspensión que sí produce dicho efecto suspensivo.

2. El Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas aprobado por Real Decreto 391/96, de 1 de marzo, recoge en su artículo 75.1 que "*quedará automáticamente suspendida la ejecución del acto administrativo impugnado desde que el interesado lo solicita y aporte garantía bastante conforme a las normas del presente artículo*". Estas garantías son las que se recogen en el artículo 75.6. Además, el Reglamento prevé en el artículo 76.1 y 2 que cuando el interesado no pueda aportar las citadas garantías, la ejecución del acto sea excepcionalmente suspendida por el Tribunal Económico-Administrativo cuando se justifique por el interesado que la ejecución le causaría perjuicios de imposible o difícil reparación y se ofrezca garantía suficiente de cualquier otro tipo. No obstante, aun cuando el interesado no pueda aportar ninguna garantía se podrá decretar la suspensión si se aprecian los referidos perjuicios según dispone el segundo párrafo de dicho artículo 76.2. Se recoge por tanto, además del supuesto normal de suspensión automática un supuesto excepcional de suspensión que debe conceder el Tribunal.

3. Según la regulación actual de estos supuestos de suspensión (contenida en el artículo 76 del Reglamento y en la Resolución de 1 de junio de 1996 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan instrucciones en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados en vía administrativa -en adelante citada como Resolución-, especialmente en su apartado III) la solicitud de suspensión dirigida al Tribunal Económico-Administrativo al que corresponde conocer de la reclamación contra el acto, no supone por sí sola la ejecución del mismo, debiendo el Tribunal previamente a la adopción de la resolución que otorgue o deniegue la suspensión, acordar la admisión o inadmisión a trámite de la solicitud. Sólo en el caso de que se acuerde admitir a trámite la misma el Tribunal comunica de oficio dicha admisión al órgano recaudatorio para que proceda a la suspensión del procedimiento ejecutivo, entendiéndose en ese caso que el acto ha estado suspendido desde el día de la solicitud (artículo 76.7).

   En el supuesto de inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión, el acuerdo motivado, que sólo será recurrible en la vía contencioso-administrativa, se deberá notificar al interesado pero no a la Administración Tributaria, dada la regla general de no suspensión de procedimiento por la mera solicitud.

4. Esta regulación origina, o puede originar, que, durante el plazo en que se resuelve por los Tribunales Económico Administrativos la admisión a trámite de la solicitud de suspensión, los

órganos de Recaudación efectúen las actuaciones propias del procedimiento ejecutivo tales como providenciar de apremio la deuda tributaria impugnada, dictar la providencia de embargo e incluso realizar los embargos de bienes correspondientes, pudiéndose ocasionar, por tanto, en este período perjuicios, (que pueden ser incluso irreparables), a los contribuyentes que obtengan la admisión a trámite de la solicitud de suspensión posteriormente a las acciones ejecutivas ya iniciadas.

Además, se ha comprobado en los expedientes tramitados que los acuerdos de admisión a trámite, adoptados por la correspondiente Sala del Tribunal convocada al efecto, se adoptan en ocasiones con cierta demora, de modo que el período que media entre la finalización del plazo voluntario y la posible admisión a trámite de la solicitud que suspende el procedimiento recaudatorio "*ab initio*" puede dilatarse en tiempo, con la incertidumbre que ello provoca tanto en los contribuyentes como en la Administración Tributaria.

5. La voluntad de este Consejo en la línea de la Ley 1/1998, de garantizar los derechos del contribuyente, evitando los perjuicios que pudieran derivarse de dichas actuaciones, con el objetivo básico de conseguir una efectiva aplicación práctica de la suspensión a los contribuyentes que, de buena fe, necesitan la vía del artículo 76 del vigente Reglamento, y al mismo tiempo, asegurar que los derechos de la Hacienda Pública no queden perjudicados por meras maniobras dilatorias, garantizándose una verdadera ejecutividad de los actos administrativos, ha dado lugar a la propuesta y análisis de varias alternativas que se resumen a continuación, tendentes todas ellas a la solución del problema comentado.

   a) El cambio de la normativa actual para permitir que la suspensión preventiva del procedimiento de recaudación ejecutiva se produzca con la presentación de la solicitud, y n o sólo a partir de su admisión a trámite.

   b) El mantenimiento de la actual normativa, pero introduciendo en la misma una disposición que marque un plazo determinado para que el Tribunal se pronuncie sobre la admisión a trámite, produciéndose la suspensión automática si transcurre dicho plazo sin pronunciamiento, hasta tanto el Tribunal acuerde lo que proceda sobre dicha admisión.

   c) La regulación, mediante instrucciones precisas, de las actuaciones de recaudación ejecutiva, en el período que media entre el inicio del período ejecutivo, en principio no suspendido, y el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo sobre la admisibilidad a trámite de la solicitud de suspensión, con el fin de lograr el adecuado equilibrio entre los intereses de la Hacienda Pública y los del contribuyente que puede verse dañado en su imagen y credibilidad frente a terceros. En este sentido, las actuaciones a desarrollar podrían limitarse al embargo cautelar de devoluciones tributarias o de otros pagos a realizar por la Hacienda Pública y a la realización de anotaciones preventivas de embargo sobre bienes en los Registros Públicos correspondientes.

   d) La reducción real de los períodos de adopción de acuerdos de admisión a trámite de la solicitud de suspensión por parte de los Tribunales Económicos-Administrativos.

   e) El otorgamiento de competencia a los órganos de recaudación para la concesión de estas suspensiones, con la consecuente posibilidad de reclamación económica-administrativa en el caso de denegación.

   f) La diferenciación de la admisión a trámite de la solicitud de suspensión -mera acreditación de circunstancias económicas- cuya competencia sería del órgano de recaudación y la

decisión sobre la procedencia de la suspensión cuya competencia correspondería al Tribunal Económico-Administrativo.

6. En relación con las alternativas presentadas, que ponen de manifiesto la complejidad del tema y el interés del Consejo en la búsqueda de una solución apropiada para la urgente resolución del problema planteado en las quejas, cabe hacer los siguientes comentarios sobre su incidencia inmediata en la normativa vigente:

   La alternativa a) puede implicar un potencial incremento de peticiones de suspensión que contribuiría a la mayor dilación de los acuerdos de los Tribunales Económico-Administrativos. Exigiría además de la supresión de la norma III.1.5. de la Resolución citada, la reforma del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, en particular su artículo 76.7.

   La alternativa b) no implicaría necesariamente la modificación de ningún precepto reglamentario ni la supresión de la citada norma III.1.5 de la Resolución. Sería en cambio necesaria la inclusión de un nuevo precepto en el citado Reglamento que fijase el plazo para la admisión a trámite y atribuyera el efecto suspensivo a la falta de acuerdo de dicho plazo, con el consiguiente reflejo de esta norma en aquella Resolución; o bien, la inclusión de un nuevo precepto de remisión al artículo 111.3 de la Ley 30/1992, al que más adelante se hará referencia.

   La alternativa c), supondría la modificación de la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación que no contemplan la posibilidad de suspender el procedimiento por causas distintas a las recogidas en sus artículos 138 y 101 respectivamente. Además, el artículo 93,3 del Reglamento establece que el procedimiento de apremio se inicia e impulsa de oficio en todos sus trámites y, una vez, iniciado, sólo se suspenderá en los casos y en la forma previstos en este Reglamento.

   En cuanto a la alternativa d), considera el Consejo que el problema no es normativo, sino que deriva de la elevada carga de trabajo de los Tribunales Económico-Administrativos en relación con los medios de que disponen, que dificulta la adopción de decisiones con la celeridad requerida para lograr el equilibrio entre la protección de los derechos de los contribuyentes y de la Hacienda Pública.

   En relación con la alternativa e), que supone que sean los órganos de Recaudación los competentes para decidir sobre la suspensión, cabe resaltar que podría ralentizar el procedimiento al crearse una instancia más. Aunque también cabe pensar que se agilizaría, al suprimirse la admisión previa y las correspondientes comunicaciones de Recaudación con el Tribunal respectivo. Esta alternativa exigirá la modificación de la Ley General Tributaria, del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones Económico-Administrativas y de la Resolución de 1 de junio de 1996.

   La última de las alternativas anteriormente mencionadas propone que sean los órganos de recaudación los competentes para admitir a trámite y los Tribunales los competentes para decidir sobre la suspensión. Se trataría de una solución difícil de compatibilizar con la actual normativa, al atribuir la competencia para la admisión a trámite a un órgano distinto del que tramita y decide. En este sentido, ha de indicarse que el acto de admisión a trámite es uno del procedimiento administrativo cuya resolución corresponde al órgano que tramita el procedimiento (artículos 41.1 y 78.1 de la Ley 30/1992). Además, esta solución comporta la posibilidad de interponer reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de

inadmisión a trámite, posibilidad no reconocida en el artículo 76 del Reglamento, lo que podría provocar que se dilatase el procedimiento de resolución sobre la suspensión al introducir una nueva fase en el procedimiento: el recurso económico-administrativo contra la inadmisión. Ello supondría desplazar trabajo hacia los órganos de recaudación sin liberar con ello del mismo a los Tribunales. También, esta alternativa exigiría la reforma de la Ley General Tributaria y del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

7. A la vista de lo anterior y teniendo en cuenta el significado de las distintas opciones para los derechos y garantías de los contribuyentes, por una parte, y, de otra para la protección del interés público que fundamenta la ejecutividad de los actos administrativos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente se pronuncia a favor de la alternativa b), que considera en consonancia con lo establecido en el artículo 111.3º de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que tras afirmar la regla general de ejecutividad de actos administrativos y negar el efecto suspensivo a la mera interposición de los recursos administrativos, dice lo siguiente:

   "La ejecución del acto impugnado se entenderá suspendida si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el registro del órgano competente para decidir sobre la misma, éste no ha dictado resolución expresa al respecto...".

   La nueva regulación debería adoptar las cautelas suficientes para impedir que circunstancias ajenas a la Administración Tributaria dificulten su actuación en dicho plazo.

Propuesta

1. Que por parte de los Centros Directivos competentes del ámbito de esa Secretaría de Estado de Hacienda se aborde la modificación de la regulación actual de la suspensión por los Tribunales Económico-Administrativos de los actos de contenido económico establecida en el artículo 76 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 391/1996, de manera que su solicitud en los casos previstos en dicho artículo 76 dé lugar a la suspensión si en el plazo de treinta días los referidos Tribunales no se pronuncian sobre la admisión de la misma, y hasta tanto tenga lugar tal pronunciamiento.

2. Que en caso de no considerarse procedente la propuesta anterior, se proceda por parte de dichos Centros Directivos al análisis de las alternativas antes expuestas, a afectos de adoptar las medidas que resulten convenientes para la solución del problema planteado.

PROPUESTA 3/1999

MEJORA DEL SERVICIO DE EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS REALIZADOS POR LA AEAT A EMPRESAS DE TRANSPORTE DE MERCANCÍAS POR CARRETERA

Motivación

Se han recibido en este Consejo diversas quejas procedentes de empresas de transportes de mercancías por carretera, en las que se pone de manifiesto las numerosas gestiones y consiguientes molestias que se les ocasiona con motivo de la expedición por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los certificados de estar al corriente de sus obligaciones tributarias y de no tener deudas en período ejecutivo.

Se solicita por estos contribuyentes una modificación del procedimiento para obtener estos certificados, pues los necesitan con bastante asiduidad, lo que les origina tener que desplazarse cada vez a las oficinas de la Agencia Tributaria, además de tener que solventar el problema de realizar una acreditación fehaciente de la representación otorgada a la persona que debe recogerlos.

Este tipo de empresas requieren estos certificados porque necesitan acreditar el estar al corriente de sus obligaciones fiscales, como uno de los requisitos exigidos para obtener del órgano competente la autorización para el ejercicio de la actividad de transporte por carretera (artículo 42.1 d del Real Decreto 1211/1990, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres, y artículo 9 de la Orden de 23 de julio de 1997, que desarrolla este Reglamento en materia de autorizaciones).

Por otra parte estas autorizaciones deben ser renovadas cada dos años (artículos 6, 20, 21, 38 y 44 de la Orden citada), para lo cual hay que volver a acreditar la subsistencia entre otros, del requisito de cumplimiento fiscal. Además, las autorizaciones se conceden vinculadas a vehículos concretos, por lo que la compra de nuevos vehículos supone solicitar una nueva autorización.

Todo ello, unido a que el órgano competente para conceder las autorizaciones otorga, generalmente, una vigencia máxima de seis meses a los certificados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, provoca la alta frecuencia con que estos contribuyentes requieren dichos documentos, y hace necesario implantar un mecanismo más razonable y simplificado para que puedan acreditar el estar al corriente de sus obligaciones fiscales. Este mecanismo podría estar orientado hacia la creación por parte de los órganos que conceden las autorizaciones de una base de datos de empresarios del transporte por carretera al corriente de sus obligaciones fiscales. Este Registro se configuraría y actualizaría con la información que se les suministraría desde la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con una determinada periodicidad, que podría establecerse:

a) En función del plazo de vigencia que se otorguen a los certificados (seis meses).

b) En función de la planificación que estos órganos establezcan para la renovación de las autorizaciones.

Con este suministro directo de información desde la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a los órganos que otorgan estas autorizaciones (quizás vía Internet, como se viene ya realizando con algunas Comunidades Autónomas a la hora de realizar este tipo de certificados para licitadores que quieren contratar con las mismas), se evitaría el desplazamiento de los contribuyentes a las oficinas de la Agencia Tributaria y el problema de acreditación de la representación.

Se indica por último que si bien el Registro General de Transportistas y Empresas Auxiliares y Complementarias del Transporte se lleva por el Ministerio de Fomento, al que corresponde en última instancia la concesión de autorizaciones, sin embargo, desde la entrada en vigor de la Ley 5/87 de 30 de julio de Delegación de Facultades del Estado a las Comunidades Autónomas en relación con los transportes por carretera y cable, corresponde a éstas la gestión y tramitación de las solicitudes de autorización, así como su renovación. Por lo tanto son las Comunidades Autónomas las que verifican el cumplimiento de los requisitos exigidos, y comunican el resultado al Ministerio.

Ello supone que cualquier iniciativa en este tema debería ser tratada en el seno de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria.

Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se plantee a la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, la implantación de un nuevo mecanismo para que las empresas de transporte de mercancías por carretera puedan acreditar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, orientado al suministro periódico de esta información directamente desde la Agencia Estatal de Administración Tributaria a las Comunidades Autónomas.

PROPUESTA 4/1999

CONSTANCIA DE LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INTERESADOS Y/O SUS REPRESENTANTES EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Motivación

1. La necesidad de una adecuada identificación de los comparecientes ante la Administración Tributaria (los propios interesados o sus representantes) en especial para los actos que no sean de mero trámite, adquiere una importancia singular en los procedimientos en los que dicha Administración está obligada a preservar la confidencialidad de los datos.

   No obstante, del análisis de diversos expedientes, este Consejo ha comprobado que en el trámite de identificación del interesado o su representante distintos Servicios exigen en todo caso la aportación de una fotocopia del Documento Nacional de Identidad de la persona que acude a sustanciar el procedimiento, fotocopia que el interesado debe realizar por sí mismo y a su costa.

2. Este Consejo entiende que la aportación de dicho documento no es esencial para la acreditación de la identificación, puesto que ésta quedaría válidamente efectuada mediante una comprobación del mencionado documento por el funcionario encargado de la tramitación y la realización por el mismo de la correspondiente diligencia, que quedaría incorporada al expediente.

   Al no ser documentación esencial para la sustanciación del procedimiento, si la Administración Tributaria desea incluirla en el expediente, en lugar de practicar dicha diligencia, debería ser mediante fotocopia realizada por la Administración y a su costa.

3. El Consejo considera que se deben evitar molestias innecesarias a quienes se personen en las oficinas tributarias para comparecer en procedimientos que exigen la correcta identificación de los mismos (solicitud y recogida de certificados, atención a comunicaciones o requerimientos de la Administración Tributaria, acceso a expedientes tramitados, formulación de alegaciones, etc.), sobre todo si se tiene en cuenta que el particular a quien se requiere la fotocopia de su Documento Nacional de Identidad, en la práctica generalidad de los casos, debe interrumpir su gestión, ocuparse de buscar servicio de fotocopias, normalmente fuera del edificio, y volver a solicitar turno para ser atendido.

Propuesta

Que por parte de los Centros Directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda se proceda a dictar instrucciones en el sentido de recordar la no obligatoriedad de exigir una fotocopia del Documento Nacional de Identidad como documentación imprescindible a aportar para la correcta identificación del interesado o representante en los procedimientos tributarios, puesto que un medio que aseguraría de igual modo una correcta identificación podría consistir en la exhibición por la persona que atiende el procedimiento del documento de identificación original y la realización por el funcionario de una diligencia en la que hiciese constar la identidad del compareciente y el carácter con el que comparece.

Por todo lo anterior, si se prescindiese de la diligencia y se incluyese fotocopia de la citada documentación en el trámite de identificación, la Administración Tributaria debería realizar la misma mediante fotocopia a su costa, sin interrumpir la atención a los interesados.

PROPUESTA 5/1999

NECESIDAD DE GRABACIÓN Y TRATAMIENTO INFORMÁTICO DE LOS DATOS DEL REPRESENTANTE PARA UNA CORRECTA GESTIÓN DEL IRNR

Motivación

1. El artículo 14 de la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 18/1991), y el artículo 12.2 de la actual Ley 40/1998, reguladora del Impuesto, abordan los supuestos de contribuyentes de nacionalidad española con residencia en el extranjero que están plenamente sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español.

   Para la correcta gestión de estos supuestos, los propios modelos de declaración contienen una casilla para que el contribuyente consigne los datos de su representante en España.

2. No obstante, este Consejo ha podido constatar que los procesos informáticos diseñados para la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sólo admiten los datos consignados en la etiqueta identificativa que va adherida a la declaración y en la que figura el último domicilio que el contribuyente tenía en España, sin que sean objeto de grabación y proceso informático los datos referentes al representante en España, con lo que cualquier documento que se emita informáticamente en la gestión del Impuesto (requerimientos, trámite de audiencia previo, liquidaciones provisionales) va dirigido al domicilio que consta en la etiqueta y no al del representante del contribuyente que sería lo correcto y que, por otra parte, es el que figura en los datos censales del contribuyente no residente.

3. Esta situación vulnera la normativa de notificaciones y origina la lógica indefensión a los contribuyentes al no tener el debido conocimiento o la debida recepción de los documentos referidos, con la consiguiente falta de atención de las diferentes notificaciones realizadas por la Administración.

Propuesta

Que por parte de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria encargados de la gestión y tratamiento informático del Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (Departamentos de Gestión Tributaria y de Informática Tributaria), se proceda a modificar los programas informáticos para la gestión de dicho Impuesto de modo que, tras la previa grabación de los datos del representante en España de los contribuyentes no residentes, pero sometidos al Impuesto, los distintos productos informáticos establecidos para la gestión del mismo (requerimientos, trámite de audiencia previo, liquidaciones provisionales, etc.) vayan dirigidos al domicilio de los indicados representantes.

PROPUESTA 6/1999

CANCELACIÓN DE LA BAJA EN EL ÍNDICE DE ENTIDADES Y DE LA CONSIGUIENTE NOTA REGISTRAL CONFORME AL ARTÍCULO 137 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Motivación

1. Se deduce de los expedientes analizados por este Consejo que determinadas entidades jurídicas dejaron de presentar sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades durante tres o más períodos consecutivos. Y que ello, conforme a Derecho, motivó su baja en el llamado "*Índice de entid*ades", con la consiguiente notificación al Registro Mercantil a efectos de que se practicara la nota marginal que debe impedir que pueda llevarse a cabo ninguna inscripción en la hoja abierta a nombre de la entidad dada de baja hasta que ésta presente la correspondiente certificación de alta en dicho Índice.

   Posteriormente las sociedades afectadas por la baja desearon reanudar sus actividades, presentaron las declaraciones pendientes del Impuesto sobre Sociedades y solicitaron el alta en el Índice de entidades y el consiguiente levantamiento de la nota marginal en aquel Registro Público.

   Sin embargo los Servicios han contestado a los representantes de las sociedades que no procederían de manera inmediata al alta y cancelación de la nota marginal, afirmando en relación con el cumplimiento del deber de presentar aquellas declaraciones tributarias que "*dicho cumplimiento debe ser tanto formal, como especialmente material*", y manteniendo la siguiente tesis:

   "El correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la entidad debe ser verificado por la Administración, asegurándose de que exista una concordancia entre los datos declarados y la información de la cual disponga (al igual que sucedería si el mencionado cumplimiento se hubiera realizado en su momento), y realizando cualesquiera actuaciones que considere necesarias en aquellos supuestos en que existan elementos discordantes".(Escritos de contestación de los expedientes 39/1999 y 97/1999, y en términos similares del expediente 3080/1998).

   De manera que, aunque la Administración promete actuaciones diligentes, se deduce de sus escritos que no va a llevar a cabo el alta en el Índice citado, ni por tanto la cancelación de la nota marginal, hasta tanto no termine las actuaciones de comprobación, o en su caso de inspección, que considere procedentes a la vista de las declaraciones presentadas.

3. El Consejo entiende que este planteamiento no corresponde con la normativa en vigor, y que una vez presentadas las declaraciones que en su día no se presentaron, y que dieron lugar a la baja, el órgano competente debe proceder de manera inmediata al alta de la entidad en el repetido índice y a la oportuna comunicación al Registro Mercantil a efectos de la cancelación de la nota marginal. Lo cual, claro está, para nada perjudica el derecho de la Administración Tributaria para proceder a la comprobación o inspección que se estimen oportunas.

   Se exponen a continuación los argumentos que, siempre salvo mejor opinión, fundamentan esta conclusión del Consejo.

4. La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades establece, en efecto, en el artículo 137,1, b) que procede la baja en el Índice de entidades en el siguiente supuesto:

"Cuando la entidad no hubiere presentado la declaración por este Impuesto correspondiente a tres períodos impositivos consecutivos".

La Ley no añade ningún otro mandado que haga referencia a los requisitos para dar de nuevo de alta a la entidad ni para la consiguiente cancelación de la nota marginal en el Registro Público que deriva inevitablemente de la baja, según el número 2 de ese mismo artículo. En este punto, puede decirse que el legislador ha remitido el tema a un posterior desarrollo reglamentario, puesto que en el artículo 136,2 dice:

"Reglamentariamente se establecerán los procedimientos de alta, inscripción y baja en el índice de entidades".

Sin embargo, el actual Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no dice nada sobre el tema (Real Decreto 537/1997 de 14 de abril), de manera que en este punto la remisión legislativa aún no ha sido objeto del debido cumplimiento.

Ante este panorama normativo, parece evidente a este Consejo, en primer lugar, que sería conveniente proceder a ese desarrollo reglamentario puesto que de no ser así, los Servicios seguirán suscitándose dudas ante casos como los que nos ocupan (tampoco conoce este Consejo que se haya dictado sobre el asunto ninguna otra norma o instrucción). Y en segundo lugar, no resulta con suficiente fundamento en Derecho que donde la Ley no dice nada, ni el Reglamento la desarrolla, se pueda deducir que la presentación de las declaraciones pendientes no es suficiente para proceder a la nueva alta en el repetido índice, y que sea necesario esperar para ello nada menos que a procedimientos de comprobación o inspección que pueden dilatarse en el tiempo. El Consejo tiene el convencimiento de que esa no es la finalidad de la norma legal, y que condicionar el mantenimiento de la baja y de la nota registrada a tales procedimientos iría contra la letra de la Ley y contra los derechos de los contribuyentes amparados hoy día por nuestro ordenamiento, suponiendo además una incidencia desproporcionada en el ámbito del Derecho Privado y, en particular, en el régimen registral de las entidades jurídicas.

5. Tal vez los Servicios que han tramitado los expedientes de queja analizados por el Consejo han tenido en cuenta la normativa anterior a la Ley 43/1995. En efecto, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades regulaba esta materia en términos similares a los actuales preceptos legales en los artículos 28 y 29, los cuales fueron desarrollados por el Reglamento de este tributo contenido en el Real Decreto 2631/82, de 15 de octubre, en sus artículos 269 y siguientes, siendo especialmente aplicable al caso el artículo 278, según el cual la cancelación de la nota marginal en el Registro Mercantil podía ser acordada de oficio o a petición de la entidad interesada "*una vez que ésta hubiese demostrado hallarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*".

   Pero aún así, quiere poner de manifiesto el Consejo que las obligaciones tributarias incumplidas se refieren a la presentación de las declaraciones, por lo que, presentadas éstas, se ha dado a las obligaciones el correspondiente cumplimiento, de manera que sólo si la entidad tiene débitos con Hacienda Pública y éstos han sido declarados fallidos (que es el otro supuesto del que deriva la baja del índice de entidades) podrá mantenerse dicha baja y la nota marginal. El hecho de que un sujeto pasivo pueda ser sometido a comprobación o inspección (como indudablemente debe serlo la persona o entidad que incurre en el supuesto legal comentado), no puede dar lugar al mantenimiento de la baja y de la nota marginal; sería necesario para ello un expreso pronunciamiento legal que desde luego no existe, y que de existir, plantearía sin duda difíciles problemas jurídicos.

Propuestas

1. Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda y, en particular, de la Dirección General de Tributos en el ámbito de sus competencias, se proceda a preparar los textos oportunos para el desarrollo reglamentario de los artículos 136 a 138 de la Ley 43/1995 reguladora del Impuesto sobre Sociedades, conforme a lo previsto en artículo 136.2 de dicho texto legal.
2. Que mientras tanto se lleva a cabo ese desarrollo reglamentario, se impartan las convenientes instrucciones a sus Servicios por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que cancelen la baja en el Índice de entidades de aquéllas que procedan a presentar las declaraciones pendientes del Impuesto sobre Sociedades, una vez que se haya producido dicha presentación, con la consiguiente solicitud de cancelación de la nota marginal en el correspondiente Registro. Y sin que ello signifique perjuicio alguno del derecho-deber de la Administración Tributaria de proceder, en su caso a las comprobaciones o actuaciones de inspección que resulten procedentes.

PROPUESTA 7/1999

NECESIDAD DE INCORPORAR EN LOS IMPRESOS OFICIALES DE DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA INFORMACIÓN SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS, PLAZOS Y ÓRGANOS ANTE LOS QUE PROMOVER SU RECTIFICACIÓN O IMPUGNACIÓN

Motivación

1. Al analizar diferentes expedientes de queja, el Consejo para la Defensa del Contribuyente viene advirtiendo que algunos de los problemas que en ellos se plantean obedecen a que en los impresos oficiales elaborados para la formalización de las autoliquidaciones de los tributos no se informa suficientemente a los contribuyentes de los derechos que les asisten para el mejor cumplimiento de este decisivo deber tributario y, en particular de los medios y procedimientos que el ordenamiento establece para lograr la confirmación o rectificación de la autoliquidación ya presentada o, en su caso, su impugnación. La necesidad de esta información resulta, como es obvio, más evidente en las autoliquidaciones de aquellos tributos, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre el Valor Añadido, que por su generalidad afectan a un número mayor, y por lo mismo, más diversificado -social y culturalmente- de obligados tributarios.

2. Desde hace algunos años el Tribunal Supremo viene declarando:

   "...si la Administración sustituye las liquidaciones practicadas por funcionarios técnicos por autoliquidaciones practicadas por legos como son los propios contribuyentes, la consecuencia ineludible es exigir a las autoliquidaciones de los particulares los mismos requisitos exigidos para las liquidaciones practicadas por los funcionarios técnicos y, por lo tanto, los que para ellas establece el artículo 124.b) de la Ley General Tributaria, es decir, los medios de impugnación que pueden ser ejercidos, con indicación de plazos y organismos en que habrán de ser interpuestos. En otro caso, aumentando los impuestos a liquidar mediante autoliquidaciones, suprimiendo la indicación de los medios de impugnación de éstas, y sin cumplir la Administración con su obligación de comprobar la autoliquidación, dictando el oportuno acto administrativo susceptible de impugnación, la inseguridad o indefensión del sujeto pasivo son evidentes..."

   "Es necesario, por lo tanto que en el impreso oficial de uso obligatorio para practicar las autoliquidaciones se indiquen los medios por los que ésta pueda impugnarse, sea mediante la interposición de un recurso, sea mediante la provocación de un acto de la Administración susceptible de éste" (Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de abril de 1990 y de 8 de marzo de 1990).

   Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio de 1994 conmina a la Administración cuando

   "utiliza al ciudadano en funciones impropias de él y propias de un funcionario técnico, a indicarle el cauce a seguir cuando en la mención de los hechos o en la subsunción en el Derecho, incide en error, produciéndose así un acto de la Administración frente al cual interponer los recursos procedentes, al no ser posible éstos frente a la actividad cuasi-funcionarial del ciudadano al realizar la declaración-liquidación".

3. Por otra parte, y con independencia de la referida doctrina jurisprudencial, la necesidad de incorporar a los impresos oficiales de autoliquidación la información apuntada, al menos sobre el cauce procedimental, plazos y órganos ante los que promover su eventual

rectificación o impugnación, resulta -además de evidente- apremiante cuando va a cumplirse el primer año de entrada en vigor de la Ley 1/1998, de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que proclama en su artículo 3.a) el derecho general del contribuyente "*a ser informado y asistido por la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas", y recuerda en el artículo 5.1º el deber de esta última de "prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos*".

4. Recuerda por todo ello este Consejo la conveniencia y oportunidad de incorporar la información de la que venimos tratando en los impresos de autoliquidación, en particular del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, información que, sin duda, podría completarse en los primeros impresos de autoliquidación que se aprobarán el año próximo para la gestión del nuevo Impuesto sobre la Renta. A tal efecto, no sería necesario que toda la información requerida se incorporase al modelo propiamente dicho, dado que podría figurar desarrollada como hoja adicional en los correspondientes sobres de documentos, o en las propias instrucciones para la formalización de aquellos modelos. El Consejo conoce las dificultades técnicas del tema y la meritoria labor desarrollada por los correspondientes Departamentos de la Agencia Tributaria y la Dirección General de Tributos en la preparación de los modelos y de la información que les acompaña, pero debe insistir en la conveniencia de completar dicha información en el sentido que acaba de explicarse.

5. Además de lo expuesto, nos permitimos recordar el contenido de la Propuesta 9/98 (en especial, párrafo segundo de la Motivación) en relación con la conveniencia de facilitar información a los contribuyentes sobre la posibilidad de dirigirse a este Consejo como órgano para la resolución de las posibles quejas.

Propuesta

Que los Servicios competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Dirección General de Tributos que intervienen en la elaboración de los impresos oficiales en los que han de formalizarse las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los distintos tributos, incorporen en ellos información acerca de los derechos y garantías que asisten al contribuyente en el cumplimiento de sus deberes de declaración-liquidación y, en particular, la relativa a los cauces procedimentales, plazos y órganos ante los que plantear o promover la eventual rectificación o impugnación de las autoliquidaciones presentadas.

PROPUESTA 8/1999

GASTOS BANCARIOS DERIVADOS DEL COBRO DE CHEQUES EMITIDOS POR EL TESORO PÚBLICO COMO CONSECUENCIA DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS

Motivación

Desde la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente se vienen recibiendo en el mismo algunas quejas por parte de los contribuyentes en relación con los gastos (comisiones) que las entidades financieras y crediticias cobran al hacer efectivos o ingresar en cuenta los cheques emitidos por el Tesoro Público como consecuencia de las devoluciones tributarias, en particular, correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si bien las quejas no suponen un porcentaje significativo sobre el volumen de devoluciones que se tramitan, parece conveniente ocuparse de este problema al objeto de mejorar la prestación del servicio al contribuyente en el marco de la Ley 1/98.

La regulación del procedimiento de pago de la Administración General se encuentra recogida en la Orden Ministerial de 27 de diciembre de 1995, según la cual se efectuará el pago mediante cheque contra la cuenta del Tesoro Público en el Banco de España a los acreedores directos que no hayan optado por el procedimiento de transferencia bancaria. Desde este punto de vista, la actuación de la Administración es correcta, ya que si el contribuyente no opta expresamente por la transferencia, el Tesoro Público emite cheque, y las posibles comisiones bancarias entrarían dentro de la relación entre la entidad financiera y su cliente. No obstante, por las razones apuntadas parece conveniente sugerir soluciones que eviten en el futuro situaciones similares y los consiguientes escritos de los contribuyentes.

A estos efectos, la norma que regula la relación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria es la Instrucción de 21 de marzo de 1997 de dicha Agencia, la cual establece que esas entidades sólo pueden actuar mediante autorización administrativa, previa solicitud, por lo que la Administración podría plantear como una cuestión complementaria el acuerdo de no cobrar gastos bancarios o comisiones para el cobro de cheques consecuencia de devoluciones tributarias.

El Consejo considera que dicho acuerdo podría referirse, en particular, a los cheques por importe inferior a 50.000 pesetas. Dado el tipo de contribuyentes que normalmente constituyen el colectivo que perciben devoluciones inferiores a esta cuantía.

Propuesta

1. Al objeto de evitar los gastos bancarios derivados de cheques consecuencia de devoluciones tributarias, se considera conveniente completar la Instrucción de 21 de marzo de 1997 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el sentido de convenir con las entidades de depósito que actúen como colaboradoras en la gestión tributaria que no cobren gastos o comisiones por el abono de los citados cheques.
2. No obstante lo anterior, nos permitimos recordar la conveniencia de que por parte de los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y en los trámites correspondientes, se insista al contribuyente en la conveniencia de facilitar correctamente el código de cuenta corriente en la solicitud de devolución, con el fin de realizar la misma por transferencia, lo que evita gastos de gestión de cobro y facilita la certeza o control del pago.

PROPUESTA 9/1999

EL IVA EN EL SUMINISTRO DE INFORMACIÓN DE LOS REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD

Motivación

Este Consejo para la Defensa del Contribuyente ha tenido ocasión de analizar el problema que se suscita con motivo de las solicitudes de información remitidas a los Registros de la Propiedad por los órganos del Ministerio de Economía y Hacienda, en particular de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con procedimientos tributarios. En este orden de cosas, se puede afirmar que existen dos grandes grupos de procedimientos, a los efectos que aquí estamos tratando: por un lado, los procedimientos inquisitivos, en los que se pretende obtener información sobre la base de los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria (por ejemplo obtención de información en procedimiento seguido por la Inspección de los Tributos o en procedimientos seguidos por los órganos dependientes del Departamento de Recaudación). Y por otro lado, aquellos procedimientos de simple ejecución de la legislación tributaria, como por ejemplo la enajenación de bienes previamente embargados, con la solicitud al Registro de los títulos de propiedad o la expedición de certificados y cargas (que tienen la consideración de costas y gastos del procedimiento).

Así como en relación con los segundos, este Consejo entiende conforme a la normativa en vigor, que las prestaciones del Registro están sujetas al régimen tributario general, y en consecuencia al Impuesto sobre el Valor Añadido, los primeros, es decir, aquellos que derivan de la obtención de información a los efectos de los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria no pueden catalogarse como entregas de bienes o prestaciones de servicio a los efectos de los artículos 4 y concordantes de la Ley del citado Impuesto, ya que obedecen al cumplimiento de una obligación legal de colaboración que pesa sobre el Registrador, por lo que no pueden considerarse operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, y teniendo en cuenta que este Consejo había recibido quejas presentadas precisamente por un Registrador de la Propiedad, y con el fin de evitar la adopción de soluciones distintas a las que pudiera haber sentado, mediante instrucciones, por ejemplo, la Dirección General de los Registros y del Notariado, el Consejo para la Defensa del Contribuyente solicitó el parecer de dicho Centro Directivo, que mediante escrito de fecha 4 de febrero de 1999 manifiesta una opinión coincidente con la expresada por este Consejo en el borrador de propuesta que le fue enviado, es decir, coincidiendo con el planteamiento expuesto más arriba. Ahora bien, con el fin de evitar dudas interpretativas sobre el alcance de la solicitud de información, precisamente porque no todas las solicitudes que presente la Administración Tributaria son encuadrables en aquel deber de colaboración, la Dirección General de los Registros y del Notariado sostiene la necesidad de que se haga constar en los requerimientos de información la cobertura jurídica en virtud de la cual se produce el requerimiento (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria), que es también opinión compartida por este Consejo.

Teniendo en cuenta la repercusión que para los procedimientos tributarios tiene el problema apuntado, el Consejo considera pertinente elevar a VE. las siguientes:

Propuestas

1. Dado que el suministro de información realizado por los Registradores de la Propiedad a requerimiento de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en base a los

artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria no debe considerarse hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, por responder al cumplimiento de una obligación legal de colaboración y no a la realización de una actividad típica del Impuesto sobre el Valor Añadido, convendría que, por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se cursen las instrucciones oportunas a sus distintos órganos con el fin de que los referidos requerimientos de información hagan constar que se solicitan en virtud de las normas citadas.

2. Al mismo tiempo, se estima conveniente que por parte de esa Secretaría de Estado se solicite la oportuna colaboración de la Dirección General de los Registros y del Notariado al objeto de que, recíprocamente y por razones evidentes, curse a los Registros de ella dependientes las convenientes instrucciones en cuanto a la forma de atender estos requerimientos, con el fin de solucionar el problema detectado de la forma más satisfactoria posible.

PROPUESTA 10/1999

PRÁCTICA DE NOTIFICACIONES EN APARTADOS DE CORREOS

Motivación

1. Este Consejo para la Defensa del Contribuyente ha examinado el régimen de las notificaciones tributarias con motivo de una queja presentada por un contribuyente contra la denegación administrativa de notificación en un apartado de Correos. En el expediente de referencia el servicio responsable contestó al interesado que no procedía la notificación en el indicado apartado, alegando que mediante esa vía no se cumplía lo dispuesto en el artículo 105.3 de la Ley General Tributaria sobre identificación del destinatario y fehaciencia de la notificación.

   Analizada la normativa en vigor, este Consejo debe manifestar que disiente de la opinión expresada por el indicado servicio y que conforme a las disposiciones vigentes procede dicha forma de notificación si así lo desea el obligado tributario. Y ello por las razones que a continuación se exponen.

2. El régimen de las notificaciones de actos administrativos tributarios ha experimentado una evolución que corre parcialmente pareja a los cambios habidos en el régimen de notificación de los actos administrativos en general. Hasta la reforma del artículo 105 de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, las notificaciones tributarias debían practicarse conforme a lo previsto en los artículos 124 y 125 de la Ley General Tributaria, 103 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990 por lo que respecta al procedimiento de apremio, y 78 y 85 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, por lo que se refiere a los actos de este procedimiento que afecten al interesado o pongan término a la instancia. Todos estos preceptos configuran un régimen realmente parco que debía ser completado por los artículos 58 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; el artículo 59 de esta Ley prevé la posibilidad de notificación en lugar distinto al domicilio del interesado sólo en los procedimientos iniciados a instancia de parte (circunstancia que se mantiene en ese texto leal tras la reforma operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero), por lo que bajo su vigencia sólo en algunos de los procedimientos tributarios cabría tal posibilidad y nunca en los procedimientos iniciados de oficio.

3. Pero a partir de la reforma del artículo 105 de la Ley General Tributaria, efectuada por el artículo 28 de la Ley 66/1997 citada, y en particular por obra de sus nuevos apartados 3 y 4, se autoriza la notificación de los actos tributarios dictados en los procedimientos tributarios en general, "*en el domicilio o lugar señalado a tal efecto por el interesado o su representante*" (apartado 4), y ello siempre que el medio de notificación "*permita tener constancia de la recepción, así como de la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado*" (apartado 3); normas que deben ser aplicadas sin distinción alguna entre procedimientos iniciados de oficio o a instancia de parte.

4. La notificación de los actos administrativos (y entre ellos los provenientes de la Administración Tributaria) debe verificarse conforme a lo establecido en el Reglamento de los Servicios de Correos, aprobado por el Decreto 1653/1964, de 14 de mayo. Y conforme a este texto se hará mediante correspondencia certificada, lo cual entraña la exigencia de unos

requisitos, y en concreto la entrega de la correspondencia al interesado previa a su identificación (artículo 271 en relación con el artículo 269). Esta correspondencia certificada puede entregarse en apartado de Correos, conforme a los artículos 250, 253 y 254 de dicho Reglamento; resultando evidente que la notificación en apartado de Correos no altera las reglas generales sobre entrega de la correspondencia certificada, y en concreto, debe respetar la exigencia de que ésta se realice al destinatario o persona autorizada por aquél (artículo 269). En la entrega queda por tanto constancia de la identificación del destinatario, y de la fecha de recepción, así como del acto notificado, puesto que para cumplir las normas de la correspondencia certificada se deja en el apartado de Correos por parte del servicio no la notificación propiamente dicha, sino el correspondiente aviso para que el interesado se persone a recibirla en la oficina de destino.

5. Señala la normativa postal que transcurrido el plazo de un mes desde la recepción en la oficina de destino de la notificación sin que se haya retirado la carta por el destinatario, previo aviso que, como queda dicho, se deposita en el apartado, se entenderá sobrante la correspondencia procediendo la devolución al órgano administrativo de origen (artículo 281). Ante una posible demora en la remisión de la correspondencia no entregada al interesado, la instrucción de desarrollo del citado Reglamento establece que es preceptivo el pase de los certificados sobrantes a la llamada "*Lista*", con el fin de evitar el perjuicio de los organismos interesados, remitiéndose urgentemente a los centros emisores de los actos administrativos que no ha sido posible notificar por esa vía (Instrucción de la Subdirección General de Correos de 29 de mayo de 1979 -Boletín Oficial de Correos y Telégrafos de 7 de junio de 1979-, que reitera las Órdenes de la Dirección General de Correos de 28 de octubre de 1958 y la Circular de la Jefatura Principal de 18 de marzo de 1971).

6. Por otra parte, con fecha 30 de abril de 1996 se suscribió entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Organismo Autónomo Correos y Telégrafos, un Convenio General de Colaboración, desarrollado con esa misma fecha por un Convenio Específico, que tiene por objeto, según su acuerdo primero, fijar "*las condiciones específicas bajo las que se prestará el servicio de carta certificada con aviso de recibo, gestión del segundo aviso de llegada y apunte en relación de certificados de los envíos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*". A este Convenio Específico, y en particular a lo establecido en el acuerdo cuarto, se atienen actualmente las notificaciones practicadas por la Agencia Tributaria.

El Consejo ha analizado el texto de este Convenio y deduce inequívocamente de su texto que ninguna de sus cláusulas puede aducirse contra la posible notificación de actos tributarios en apartado de Correos si así lo ha solicitado el interesado, de manera que resultarían de aplicación los preceptos antes citados, y ello con independencia de que las actuaciones y comunicaciones de la hoy designada como Entidad Pública Empresarial Correos y Telégrafos se ajusten a las formas y plazos establecidos en el repetido Convenio. Opina este Consejo que, evidentemente, no podía ser de otra manera, puesto que lo contrario implicaría una interpretación de sus cláusulas en contra de la letra y el espíritu del artículo 105, apartados 3 y 4 de la Ley General Tributaria y de los preceptos citados del Reglamento de los Servicios de Correos.

Por todo ello, y dejando constancia, aunque es asunto ajeno a esta propuesta, de que el Consejo estima que sería oportuno valorar la conveniencia de elevación a norma reglamentaria del referido acuerdo cuarto del Convenio Específico, se eleva a VE. la propuesta que a continuación se expone.

Propuesta

Que por parte de la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se dicten las instrucciones procedentes para que sus servicios procedan a notificar los actos tributarios a través de los apartados de Correos, cuando así lo haya solicitado el interesado o su representante, y ello en cumplimiento del artículo 105.4 de la Ley General Tributaria.

PROPUESTA 11/1999

PROCEDIMIENTO PARA EL RECONOCIMIENTO DE LA EXENCIÓN EN EL IEDMT DE LOS VEHÍCULOS AUTOMÓVILES MATRICULADOS PARA AFECTARLOS EXCLUSIVAMENTE A LA ENSEÑANZA DE CONDUCTORES

Motivación

Se ha planteado ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente, con ocasión de la tramitación una queja en relación con el procedimiento para el reconocimiento de la exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el caso previsto en el artículo 66.1 b) de la Ley 38/92 de Impuestos Especiales (primera matriculación de vehículos destinados a la enseñanza de conductores); y en concreto sobre la notificación del acuerdo de exención, por incluirse en el mismo un párrafo que no contiene el acuerdo que se notifica, y que condiciona la concesión de la exención, a que el contribuyente aporte, en el plazo de tres meses, la ficha técnica del vehículo acreditativa del acoplamiento al mismo del doble mando necesario para su destino al ejercicio de la actividad que justifica la exención. Advirtiéndose que, de no aportarse esta documentación se emitirá la liquidación correspondiente.

El contribuyente y con ocasión del trámite de puesta de manifiesto del expediente pudo comparar el acuerdo de concesión y su notificación, estimando que el primero establece una exención definitiva y no condicionada, en base a lo que textualmente en el mismo se expresa. Esta circunstancia le lleva a denunciar una manipulación y falseamiento de un acuerdo administrativo, al incluir una cláusula que no aparecía en el mismo.

La exención que recoge el artículo 66.1 b) de la Ley 38/92 se establece para la primera matriculación definitiva de "*los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de enseñanza de conductores mediante contraprestación*".

Esta exención, tal y como está recogida en la citada Ley, una vez acordada por la Administración, tiene el carácter de incondicional al no constar condición previa alguna ni la adopción de una medida cautelar como, por ejemplo, la prevista en el artículo 5.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ahora bien, es cierto que la finalidad última de la exención es que el vehículo se afecte a un uso determinado y exclusivo ya que si el contribuyente, burlando la finalidad querida por la Ley al regular la exención, destina el vehículo automóvil a una actividad distinta a la de enseñanza de conductores, incurrirá en la infracción tributaria grave prevista en el artículo 79. c) de la Ley General Tributaria ("*disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones*") o incluso en el delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal (defraudar a la Hacienda Pública "obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma...").

Para evitar tales actuaciones defraudatorias, el Real Decreto 1165/1995 de 7 de julio por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales faculta en su artículo 137.2 a los órganos gestores para "*requerir la presentación de cualquier otra documentación que deba obrar en poder del solicitante en razón de la no sujeción o exención cuya aplicación solicita*".

En base a esta habilitación del artículo 137.2 se estableció un procedimiento inicial para el reconocimiento por parte de la Administración Tributaria de la exención del artículo 66.1 b), en el que, además de la documentación a acompañar a la solicitud del interesado que se establece reglamentariamente (artículo 137.1 del Real Decreto 1165/95), se consideró necesario también que

se aportase previamente al reconocimiento de la exención la ficha técnica del vehículo en la que constara la instalación del doble mando. Sin embargo el cumplimiento de este requisito puso de manifiesto diversos problemas prácticos alegados por el sector de las autoescuelas. Concretamente la adaptación del doble mando se llevaba a cabo, de acuerdo con lo manifestado por las autoescuelas, una vez matriculado el vehículo, lo que determinaba la imposibilidad de cumplir el requisito. Se constató que la solución que se daba a este problema era distinta en cada Comunidad Autónoma (en ocasiones se procedía a instalar ya en la fábrica el doble mando, en otras a realizar una matriculación provisional, o a efectuar actuaciones complementarias en el procedimiento inicialmente establecido). Con objeto de atender la demanda del sector de la autoescuelas, y unificar el procedimiento de actuaciones de todos los órganos gestores, el Departamento de Gestión, a través del informe de 24 de marzo de 1993 de la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa modificó el procedimiento, de manera que, en el caso de que el contribuyente, al presentar la solicitud, no aportara la documentación acreditativa del acoplamiento del doble mando, se concediera la exención condicionada a los términos antes expuestos.

Mediante esta interpretación administrativa, un acuerdo de exención incondicional se notifica como una exención condicionada a la aportación en un plazo de tres meses de la ficha técnica del vehículo que acredite el acoplamiento en el vehículo del doble mando.

Para ilustrar la improcedencia de esta interpretación basta pensar que la misma equivaldría, *mutatis mutandi*, a interpretar que las deducciones del IVA deben considerarse provisionalmente efectuadas, a reserva de que el sujeto pasivo acredite ante la Administración, en un determinado plazo previsto en un Manual de Procedimiento, que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determina el derecho a la deducción se utilizan efectivamente por el sujeto pasivo para la realización de las operaciones contempladas en el artículo 94 de la Ley 37/1992 del Impuesto.

En opinión de este Consejo, la acreditación a posteriori de las circunstancias que motivan la concesión de una exención se debe realizar a través de los procedimientos de comprobación correspondientes. En este sentido, el propio artículo 137.2 del Reglamento de Impuestos Especiales faculta también a los órganos gestores para *"...efectuar comprobaciones de los vehículos constatando la adecuación de los mismos a su destino o finalidad"* y el artículo 68.2 del Reglamento de Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986) permite practicar de inmediato las liquidaciones que procedan si se comprueba que determinados requisitos no constatados en un expediente de exención no se han cumplido. En resumen, se puede afirmar que toda exención que se conceda para una determinada finalidad o destino puede dar lugar a que se compruebe o inspecciones que dicha finalidad se ha cumplido.

Mediante la petición de aportación de la ficha técnica del vehículo acreditativa de la instalación del doble mando, los órganos de Gestión encargados de la comprobación están simplificando el procedimiento de comprobación y disminuyendo en gran medida la carga fiscal indirecta que le supone al contribuyente el inicio de un procedimiento exhaustivo de inspección, lo cual es acorde con el principio general establecido en tal sentido en las Leyes 30/1992 y 1/1998.

Sin embargo, los términos empleados en la notificación del acuerdo de exención son equívocos e inducen a confusión ya que dicha exención se considera "condicionada" a la presentación de determinada documentación (ficha técnica administrativa del doble mando) cuando en realidad se debería sustituir por una cláusula que indicase que, una vez concedida la exención, y al no haberse comprobado dicho requisito, se abre un período de comprobación por parte de la Administración Tributaria en el que se solicita la aportación de determinada documentación en un período de tres meses para, en caso de no aportación, efectuar la liquidación provisional correspondiente.

Propuesta

Que por parte de los órganos competentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en particular del Departamento de Gestión Tributaria, se modifique el texto de la notificación del acuerdo de concesión de exención del Impuesto sobre Medios de Transporte en el caso de vehículos destinados a enseñanza de conductores, en el sentido de no condicionar dicho acuerdo a la aportación de determinada documentación (ficha técnica del vehículo acreditativa del acoplamiento del doble mando), sustituyéndose por un acuerdo incondicionado y una notificación al sujeto pasivo del inicio del procedimiento de comprobación de los requisitos que motivaron la concesión de la exención y, en particular de la documentación no comprobada con anterioridad al acuerdo, otorgándose un plazo determinado para su aportación ante la Administración, con la advertencia de que, en caso contrario se procedería a practicar la correspondiente liquidación provisional.

PROPUESTA 12/1999

COMPETENCIA DE LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN EN EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN SOBRE LA EXISTENCIA Y SITUACIÓN DE BIENES O DERECHOS DE LOS OBLIGADOS AL PAGO, ESPECIALMENTE EN LA TRAMITACIÓN DE EXPEDIENTES DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Motivación

En este Consejo se han recibido reiteradas quejas de contribuyentes en relación con las solicitudes de información dirigidas a determinadas Entidades financieras por parte de los órganos de Recaudación antes de la finalización de los correspondientes expedientes de derivación de responsabilidad tributaria y, por lo tanto, antes de que los contribuyentes acerca de los que se solicita la citada información sean deudores a la Hacienda Pública.

En las contestaciones a las quejas planteadas por los ciudadanos, los Servicios de Recaudación responsables hacen referencia a la corrección de tales prácticas, habida cuenta de la adecuada cobertura legal que proporciona el artículo 133. 1 de la Ley General Tributaria a sus actuaciones:

> *"Los órganos de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados al pago de una deuda tributaria, para asegurar o efectuar su cobro, y ostentarán cuantas facultades reconocen a la Administración Tributaria los artículos 110 a 112 de esta Ley, con los requisitos allí establecidos. Asimismo, y a tales efectos, el Director del Departamento de Recaudación o, en su caso, el Delegado competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán autorizar que las investigaciones realizadas afecten al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino"*

Es cierto, desde luego, que, para el correcto aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, la Administración Tributaria necesita antes conocer la existencia y el paradero de los bienes y derechos de contenido económico del contribuyente. Justamente por ello, la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, añadió un párrafo al modificado artículo 128. 5 de la Ley General Tributaria otorgando a los órganos de Recaudación la facultad de comprobar e investigar la situación patrimonial de los obligados al pago de la deuda con el objeto de asegurar o efectuar su cobro, confiriéndoles a estos efectos las mismas potestades de que goza la Inspección de los Tributos de acuerdo con los artículos 110 a 112 de la citada Ley. Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 195/1994, de 28 de junio, declaró la medida inconstitucional por contradecir el contenido que a las Leyes de Presupuestos confiere la Constitución en su artículo 134. El párrafo primero del artículo 133 de la Ley General Tributaria pretendió solucionar el problema volviendo a introducir la misma previsión, esta vez mediante ley ordinaria: la Ley 25/1995.

Ahora bien, este Consejo para la Defensa del Contribuyente, alberga dudas acerca de la fase concreta del procedimiento de gestión en la que los órganos de recaudación pueden ejercer tales facultades de comprobación e investigación sobre la existencia y situación de los bienes y derechos del deudor. Dudas que se acrecientan en aquellos casos como los planteados por los contribuyentes en los que todavía no puede hablarse de deudores en

sentido estricto, toda vez que el expediente de derivación de responsabilidad tributaria no ha sido objeto de ultimación.

En este sentido, existen poderosas razones que abogan por la aplicación del referido artículo 133.1 únicamente desde el momento en que la deuda tributaria ha sido apremiada y en ningún caso antes. Las razones que avalan tal planteamiento pueden ser resumidas de la siguiente manera:

1. En primer lugar, porque se trata, según la propia Ley General Tributaria, de desplegar unas facultades inquisitivas de obtención de información precisa para efectuar el "cobro" de la deuda tributaria que el obligado tributario tiene con la Hacienda Pública. Es decir, no sólo es que el ciudadano ha de ser deudor, sino que además la Ley está situando la facultad de la Administración en una fase posterior al período voluntario de pago.
2. En segundo término, porque el artículo 111. 1. c) de ese mismo cuerpo legal al que remite expresamente su homónimo 133. 1, señala textualmente que *"las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración Tributaria en período ejecutivo, están obligados a informar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva, y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales*".
3. Además, porque el art. 133 de la Ley General Tributaria se encuentra ubicado sistemáticamente en un grupo de preceptos que regulan las fases del procedimiento de apremio.
4. Por fin, porque el propio Reglamento General de Recaudación, al desarrollar el referido precepto legal, lo hace en un artículo -el 113- que se inserta en el Capítulo IV *("Embargo de bienes") del Título Primero ("Procedimiento de apremio") del Libro Tercero ("Procedimiento de recaudación en vía de apremio"*), y que, por si acaso lo anterior no fuera suficiente, tiene como rúbrica "*Obtención de información para el emba*rgo". Además, el apartado 1º del referido artículo 113 señala que la información para el embargo de los bienes del deudor se podrá recopilar una vez "dictada la providencia de embargo".

Sin embargo, y en contra de tan poderosos argumentos, no es menos cierto que pueden esgrimirse otros no menos fundamentados que permitirían avalar las decisiones adoptadas por los órganos de la Administración Tributaria requiriendo la información patrimonial del contribuyente no sólo antes de la apertura de la fase ejecutiva y de apremio, sino incluso con anterioridad a que naciese la obligación misma de pago. También aquí los argumentos que respaldan dicha interpretación pueden ser brevemente sistematizados:

1. En primer término, porque la propia literalidad del precepto no establece especificación alguna y no delimita, por lo tanto, la obligación de que la facultad se circunscriba únicamente a la vía de apremio.
2. En segundo lugar, porque la comprobación e investigación de los bienes y derechos del obligado al pago no puede hacerse sólo para efectuar el cobro de la deuda tributaria, sino también para "*asegurarlo*"; sin olvidar que la adopción de medidas cautelares cabe acordarlas incluso antes de que se haya iniciado el período voluntario de pago, como acontece en el caso del artículo 37.5 de la Ley General Tributaria. La interrogante a que da paso este argumento se alza inmediatamente: ¿Cómo podría realizarse un embargo preventivo de los bienes del que puede llegar a ser responsable subsidiario si no se puede investigar sobre su existencia y situación?

3. Por último, porque también en otras fases de los distintos procedimientos tributarios resulta necesario obtener información sobre la naturaleza y cuantía de los bienes y derechos de los deudores, por ejemplo, en el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda tributaria. ¿Cómo conocer todos los extremos necesarios en orden a la concesión o no de la solicitud si se le niega a los órganos de recaudación la facultad de comprobar la magnitud de los bienes del deudor en período voluntario?

Propuesta

Que, por parte de los órganos competentes de la Secretaría de Estado de Hacienda, se clarifique la interpretación que haya de darse al artículo 133. 1 de la Ley General Tributaria con el fin de que no se produzcan aplicaciones divergentes del precepto referido por parte de las distintas dependencias de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

PROPUESTA 13/1999

COMUNICACIÓN AL NUEVO DOMICILIO CONOCIDO PREVIA A LA NOTIFICACIÓN POR COMPARECENCIA

Motivación

1. El artículo 105, número 6, de la Ley General Tributaria conforme a la redacción dada a este precepto por la Ley 66/1997, establece lo siguiente en su primer párrafo:

   "Cuando no sea posible realizar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria, y una vez intentado por dos veces, se hará constar esta circunstancia en el expediente con expresión de las circunstancias de los intentos de notificación. En estos casos, se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia, por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado en el 'Boletín Oficial del Estado', o en los boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto a notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte".

   Y el segundo párrafo de dicho número comienza así:

   "Estas notificaciones se publicarán asimismo en los lugares destinados al efecto en las Delegaciones y Administraciones de la correspondiente al último domicilio conocido".

   Se transcriben estas normas para mayor claridad y brevedad de esta propuesta.

2. De algunos escritos presentados ante este Consejo por los contribuyentes y de las correspondientes contestaciones de los Servicios se deduce que en supuestos en los que existe cambio de domicilio se producen algunos efectos, que convendría evitar, como consecuencia de la aplicación estricta de las normas que acaban de transcribirse. Nos referimos a los casos en que el contribuyente cambia su domicilio (por ejemplo, en el mes de enero), y no hace la debida comunicación a la Administración Tributaria de dicho cambio, en contra de lo que establece el artículo 45.2 de la Ley General Tributaria. Si a continuación se le debe notificar cualquier acto administrativo (por ejemplo, una providencia de apremio), lógicamente, el Servicio responsable la dirigirá al domicilio anterior del interesado, puesto que no tiene conocimiento del nuevo, tanto por lo que respecta al primer intento de notificación, como al segundo (que pueden efectuarse, por ejemplo, durante el mes de abril). La consecuencia de dicha falta de notificación será la remisión al Boletín Oficial del Estado del correspondiente anuncio a efectos de la notificación por comparecencia; la experiencia enseña que la remisión a dicho Boletín y la publicación por parte de éste suele tardar algunos meses, entre otras causas, por criterios convincentes de actuación administrativa que inducen a no remitir anuncios individuales sino relaciones de anuncios de notificaciones que no han podido practicarse durante un determinado período (y así, puede que se remita al Boletín, siguiendo con el anterior ejemplo, durante el mes de septiembre).

3. Las actuaciones administrativas han sido sin duda correctas, y las normas transcritas han sido aplicadas conforme a lo preceptuado en las mismas. Sin embargo, para la fecha en que el anuncio es remitido al Boletín Oficial bien puede suceder, y sucede en alguno de los casos planteados ante este Consejo, que la Administración Tributaria tenga ya conocimiento del nuevo domicilio del contribuyente como consecuencia, en particular, de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, y que ese nuevo domicilio haya sido grabado en la base de datos correspondiente. Sucedería así

que se envía al Boletín Oficial un aviso a personas que no han podido ser notificadas en su anterior domicilio por cambio del mismo, cuando ya se tiene conocimiento y constancia informática del nuevo. Y como es lógico que contribuyentes de buena fe (a pesar de que incumplieron la obligación de notificar dicho cambio) no consulten ni tengan conocimiento de los anuncios publicados en el Boletín Oficial, se verán luego sorprendidos por la consiguiente actuación administrativa (por ejemplo, un embargo practicado en la cuenta corriente por la cantidad debida), siendo comprensibles las protestas que dirigen a este Consejo, insistiendo en que la Administraci6n Tributaria nada le ha notificado a su nuevo domicilio a pesar de tener conocimiento del mismo.

4. Ciertamente, como ha quedado dicho, las actuaciones administrativas descritas son correctas a la vista de la normativa vigente. Pero en los casos en los que los contribuyentes hubieran deseado proceder al pago no dejarán de insistir en que a través de sus declaraciones habían ya comunicado su nuevo domicilio. Y a la propia Hacienda hubiera convenido más, sin duda, recibir el pago que continuar con el procedimiento de apremio (siguiendo con el anterior ejemplo).

   Por ello, este Consejo ha analizado la conveniencia de comprobar el domicilio de los requeridos antes del envío del anuncio al Boletín Oficial, y cuando deduzca de esa comprobación que no ha existido un cambio, remitir algún tipo de comunicación al contribuyente advirtiéndole de que va a ser citado para notificación por comparecencia. Al hablar en términos generales de cualquier tipo de comunicación, quiere dejarse constancia de que no piensa el Consejo que fuera conveniente la modificación del artículo 105.6 y que hubiera necesidad de una nueva notificación propiamente dicha, sino que estima oportuno poner en conocimiento del interesado las circunstancias descritas mediante carta ordinaria, comunicación por fax si se dispone del número, o incluso llamada telefónica, sin necesidad de dejar constancia de su recepción por parte del interesado. Insistimos en que esa comunicación a ambas partes conviene, y la tarea adicional de comprobación de los datos será en todo caso una útil precaución, y ambas pruebas de diligencia de la acción administrativa.

5. Obsérvese que el artículo 105.6, segundo párrafo de la Ley General Tributaria, antes trascrito, obliga en ese tipo de notificaciones a que se publiquen también los anuncios en las Delegaciones o Administraciones correspondientes "al último domicilio conocido". La aplicación estricta de esta norma llevaría a que se estuviera avisando a través del Boletín a un contribuyente del que consta en la notificación su domicilio antiguo, y haciendo pública esa notificación, también con dicho domicilio antiguo, en los tablones de anuncios de la Delegación o Administración correspondiente al nuevo domicilio, que si es el que consta en las declaraciones de los citados tributos, y consiguientemente en la base de datos, es sin duda "*el último domicilio cono*cido".

6. Además, el Consejo encuentre suficiente base normativa pan ese tipo de actuaciones en la propia Constitución, cuyo artículo 103.1 habla de que la Administración Pública actúa de acuerdo con los principios de eficacia y coordinación, principios que son reiterados en el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, que, tras la reforma llevada a cabo por la Ley 4/1999, recoge los principios de buena fe y confianza legítima, y en su número 2, los de cooperación, colaboración, eficacia y servicio a los ciudadanos; insistiendo el artículo 41.1 de este texto legal en que la Administración adoptará las medidas oportunas para remover cualquier obstáculo que dificulte o retrase el ejercicio pleno de los derechos de los interesados y hará lo necesario para eliminar cualquier tipo de anormalidad en la tramitación de los

procedimientos, reiterando el artículo 78 la procedencia de los actos de instrucción para comprobar los datos a efectos de la resolución de los procedimientos. Y uniéndose a todo ello lo dispuesto en el artículo 20, primer párrafo, de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que obliga a la Administración a facilitar en todo momento el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

7. A cuanto acaba de exponerse el Consejo debe añadir una breve reflexión sobre el artículo 105.6 de la Ley General Tributaria.

Este precepto regula la notificación por comparecencia, previo aviso en el Boletín Oficial del Estado, partiendo de una circunstancia: que no sea posible notificar al interesado o a su representante "*por causas no imputables a la Administración Tributaria*". Ello puede inducir a la interpretación de que dicho procedimiento decae, o no resulta aplicable, cuando la Administración ya tiene conocimiento del nuevo domicilio del contribuyente y sabe, o puede deducirse así, que las anteriores notificaciones no llegaron a buen fin a causa de ese cambio de domicilio. Con independencia de la posible sanción del incumplimiento del deber de comunicar ese cambio de domicilio, una argumentación en tal sentido podría aducir también, en los supuestos habituales, dilación indebida en la práctica de la notificación a través del citado Boletín Oficial, pues si bien no resulta de aplicación a efectos de esta notificación el artículo 58.2 de la Ley 3011992, que establece un plazo general de diez días a partir de la fecha en que los actos han sido dictados, tampoco puede quedar dicha práctica a criterio de la Administración, sine die, haciendo recaer sobre el ciudadano, también sine die, las consecuencias del incumplimiento de un deber formal, cuando ya aquélla tiene constancia del nuevo domicilio, y dado que en casos extremos entraría en juego el artículo 23. 1 de la Ley 11 1998, que fija en seis meses el plazo máximo de los procedimientos de gestión. Todo lo cual podría tener como consecuencia litigios sobre notificaciones en los supuestos a que se refiere esta propuesta que hay que procurar evitar.

Propuesta

Que por parte de la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adopten las medidas oportunas para que se proceda a la comprobación del domicilio de los contribuyentes a los que se va a comunicar a través del Boletín Oficial que se le cita para la notificación por comparecencia, y que en aquellos casos en que se deduzca del expediente que el interesado puede no haber recibido las notificaciones por haber sido dirigidas a su domicilio anterior, se le comuniquen estas circunstancias y se le avise de esa notificación por comparecencia a efectos de que puedan evitarse mediante su acción las actuaciones administrativas consiguientes, formalizando esa comunicación como se estime oportuno por parte de la Dirección de dicha Agencia Tributaria.

PROPUESTA 14/1999

CUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA IMPUESTOS EN EL ARTÍCULO 6.4 Y EN EL ARTÍCULO 7 LEY 1/1998

Motivación

1. Comienzan a tener entrada en este Consejo expedientes de queja en los que se advierte el incumplimiento por parte de la Administración Tributaria de los deberes de información y asistencia al contribuyente impuestos por la Ley l/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. En particular, se refieren los expedientes de queja a las obligaciones previstas en el artículo 6.4 y en el artículo 7 de la referida Ley, cuya trascripción es conveniente a efectos de esta propuesta.

   El artículo 6.4, que trata de las Publicaciones, dice lo siguiente:

   "La Administración Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos deberán suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas por resoluciones concretas con supresión en ellas de toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que se refieren".

   Y el artículo 7 dice así:

   "Comunicaciones.- La Administración tributara informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributara a través de los servicios de información de las oficinas abiertas al público, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y remitirá comunicaciones destinadas a informar sobre la tribulación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta".

2. No se le oculta a este Consejo la amplitud de los términos con que aparecen legalmente formuladas las obligaciones impuestas a la Administración Tributaria y a los Tribunales Económico-Administrativos de "*suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas" (artículo 6.4), o de facilitar información a los contribuyentes "de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributario*" (artículo 7). Y como consecuencia de la amplitud de su formulación legal, son manifiestas las dificultades con las que, en no pocas ocasiones, habrán de enfrentarse los Servicios para proceder al correcto cumplimiento de tales obligaciones de asistencia e información.

   Pero aun teniendo conciencia de dichas dificultades, tampoco debieran pasarse por alto el perjuicio que su incumplimiento pueda provocar a los contribuyentes y a la propia Hacienda, y las consecuencias que los Tribunales Económico-Administrativos y los Tribunales de Justicia pudieran extraer de la pasividad o inactividad de la Administración en la atención de los concretos requerimientos de información que le efectúen los contribuyentes, y entre ellas, la exclusión de responsabilidad para estos últimos ante el silencio o falta de contestación de la Administración a la consulta planteada por el contribuyente, e incluso la improcedencia de los intereses de demora si el contribuyente dejó pendientes obligaciones tributarios precisamente a causa de ese silencio.

3. Podría pensarse que la atención de las solicitudes de los contribuyentes que se fundamentan en los preceptos transcritos, y las correspondientes actuaciones de los Servicios, se ven

dificultadas por el hecho de que esas normas de la Ley l/1998 no hayan sido objeto de desarrollo reglamentario conforme a la previsión y habilitación general que confiere la disposición final quinta de ese texto legal. Sin embargo, el Consejo considera que la falta de un reglamento no puede impedir la aplicación de una ley, sobre todo cuando se trata de preceptos, como en este caso, que no contienen expresas remisiones a futuras normas reglamentarias que hicieran patente la necesidad de su desarrollo.

4. Los artículos 6.4 y 7 de la Ley l/1998 bien pueden ser considerados preceptos de aplicación directa por parte de la Administración Tributaria, que no debe ampararse en la inexistencia de disposiciones reglamentarias para sortear esa aplicación, puesto que tales disposiciones no son imprescindibles. El Consejo opina que el cumplimiento de los artículos citados es una de las piezas básicas de la concepción de los derechos y garantías de los contribuyentes que inspira esta Ley y que, en caso de dificultades prácticas para proceder al mismo, éstas pueden superarse mediante instrucciones internas de los diferentes Centros Directivos, como ya ha hecho, por ejemplo, la Instrucción número 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que contiene un apartado específico dedicado a las comunicaciones informativas a que se refiere el artículo 7 de la Ley 111998. Este tipo de normas internas pueden incluso adaptarse con mayor eficiencia a la realidad de los diversos Servicios que deben facilitar la información, puesto que las normas reglamentarias de carácter general, precisamente por ser tales, podrían introducir una cierta rigidez en mecanismos de asistencia al ciudadano que deben caracterizarse por su agilidad y no sometimiento a cauces formales estrictos.

5. No debe deducirse de lo anterior que el Consejo no considere conveniente proceder al desarrollo reglamentario de los comentados artículos 6.4 y 7, si se estima oportuno por parte de los órganos competentes de esa Secretaría de Estado de Hacienda y, en particular, la Dirección General de Tributos. Por el contrario, sería una decisión valorada favorablemente por este Consejo en cuanto facilitaría y haría ineludible la aplicación inmediata de esos preceptos de la Ley l/1998, aunque reconoce la dificultad de dictar normas generales en este ámbito de actuación de los distintos Servicios. Pero quiere dejarse constancia en esta propuesta, sin entrar en la oportunidad de esa decisión de que la Ley debe ser aplicada, y que los posibles problemas de entendimiento y alcance de esas normas o de medios materiales para su cumplimiento, pueden ser solucionados mediante instrucciones internas de los Centros Directivos, con independencia de su posible desarrollo reglamentario. Y que así resulta aconsejable para evitar que pudieran provocarse retrasos, dilaciones o interrupciones en determinadas actuaciones de la Administración tributario que a la postre, además de perjudicar de manera inmediata a los ciudadanos, terminarían dañando los legítimos intereses de la Hacienda Pública.

Propuesta

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda se adopten las medidas oportunas para proceder a la aplicación efectiva de los artículos 6.4 y 7 de la Ley l/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y que, a tal efecto, los distintos Centros Directivos dicten las instrucciones convenientes para proceder a tal aplicación.

PROPUESTA 15/1999

APLICACIÓN DEL IMPORTE DE UN DEPÓSITO AL PAGO DE UNA DEUDA TRIBUTARIA CONFIRMADA POR RESOLUCIÓN DE UN TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO O POR SENTENCIA JUDICIAL

Motivación

1. El problema que se intenta solucionar con esta propuesta, que se ha puesto de manifiesto con motivo de la tramitación de expedientes ante este Consejo, se plantea cuando el contribuyente desea pagar en período voluntario una deuda tributaria que ha sido confirmada por una resolución económico-administrativa o una sentencia judicial aplicando el importe que había sido consignado en la Caja General de Depósitos como garantía para obtener la suspensión de aquella en la vía de revisión.

2. Efectivamente, es razonable que una vez desestimada su reclamación el contribuyente prefiera pagar la deuda tributaria aplicando a la misma el importe consignado a disposición de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la Caja General de Depósitos para garantizar la suspensión obtenida en la vía de revisión. Pueden darse dos casos:

   a) Que la garantía esté a disposición del órgano de revisión (Tribunal Económico-Administrativo u órgano judicial, aunque este último será excepcional dado que la mayoría de las garantías se constituyen en vía económico-administrativa y extienden sus efectos a la vía contencioso-administrativa) por haberse constituido antes de la entrada en vigor del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo (Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo), entrada en vigor que tuvo lugar el 1 de junio de 1996. En este caso, la liberación de la garantía que posibilitaría el pago de la deuda tributaria sólo puede ordenarla el órgano a cuya disposición se constituyó, y más en concreto, el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo.

   b) Que la garantía esté a disposición del órgano de Recaudación, en los términos del artículo 75.6 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo. Esto ocurrirá en las suspensiones posteriores a la entrada en vigor de dicho Reglamento el 1 de junio de 1996. En este caso, la liberación no depende del Tribunal Económico-Administrativo, sino del propio órgano de Recaudación.

3. Ahora bien, en los dos casos la posibilidad de aplicar el depósito al pago de la deuda tributaria en período voluntario tropieza con la regulación del Reglamento General de Recaudación en materia de ejecución de garantías. (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre). Esta regulación se contiene en el artículo 111 de este Reglamento (en el capítulo IV dedicado al embargo de bienes) y exige, para proceder a la ejecución de una garantía, que el deudor hay dejado transcurrir el plazo previsto en el artículo 108 del propio Reglamento -plazo de ingreso de las deudas apremiadas- sin haber hecho el ingreso requerido. Dicho de otra forma, el Reglamento solo prevé que se pueda proceder a la ejecución de garantías cuando se haya iniciado el procedimiento de apremio y, además, cuando se han dejado transcurrir los plazos de ingreso de deudas apremiadas que concede el artículo 108, de manera que no es posible ejecutar garantías en período voluntario.

4. A esto hay que añadir que el Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, que regula las suspensiones de las deudas tributarias en vía económico-administrativa, sólo prevé la cancelación de la garantía cuando la deuda tributaria se paga en los términos del artículo

74.13, según el cual: "*La garantía será devuelta o liberada cuando se pague la deuda, incluidos los recargos, intereses y costas, así como los intereses devengados durante la suspensión o cuando se acuerde la anulación del acto*". Se produce entonces el efecto de que el Tribunal Económico-Administrativo no puede acordar la liberación del depósito hasta que se pague la deuda, y que el reclamante lo que pretende, precisamente, es liberar el depósito para pagar la deuda.

En concreto, respecto al depósito el artículo 111.5 establece:

"Si la garantía consiste en depósito en efectivo, se requerirá al depositario el ingreso en el plazo establecido en el artículo 108 de este Reglamento. Si el depositario es la propia Administración, se aplicará el depósito a cancelar la deuda".

Así las cosas, para que la Administración Tributaria puede aplicar directamente un depósito al pago, en período voluntario, de una deuda tributaria ya confirmada por el órgano de revisión, este Consejo estima que resulta conveniente una modificación normativa del Reglamento General de Recaudación, que contemple esta posibilidad.

5. Por último, cabe señalar que la normativa reguladora de la Caja General de Depósitos (Real Decreto 161/1997, de 7 de febrero) dispone que, de acuerdo con las disposiciones sobre las obligaciones que resulten garantizadas en cada caso, el órgano administrativo a cuya disposición se constituye la garantía acordará la cancelación de ésta; por lo tanto, esta normativa no constituye un obstáculo para que, de estimarse pertinente, pueda modificarse el Reglamento General de Recaudación para permitir que el contribuyente solicite a la Administración que ésta aplique (en período voluntario) el importe consignado al pago de la deuda para evitar el perjuicio que puede causarle no disponer, para dicho pago, de las cantidades que ha consignado en la Caja General de Depósitos.

Propuesta

Que, por parte de los órganos competentes de la Secretaría de Estado de Hacienda se analice la conveniencia de modificar el Reglamento General de Recaudación con la finalidad de contemplar expresamente la posibilidad de que en estos supuestos -deudas garantizadas mediante consignación en la Caja General de Depósitos- el contribuyente, una vez desestimada su reclamación, pueda solicitar de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que el importe del depósito se aplique a la cancelación de la deuda en período voluntario.

PROPUESTA 16/1999

GARANTÍAS A PRESTAR EN SUPUESTOS DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A VARIOS ADMINISTRADORES

Motivación

1. El problema a que se refiere esta propuesta se plantea cuando se declara la responsabilidad subsidiaria de los administradores de una sociedad por la deuda tributaria de ésta, en los términos del artículo 40 de la Ley General Tributaria. Como es sabido, el artículo 37.6 de la Ley General Tributaria establece: "*Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos*". Lo que supone que la responsabilidad subsidiaria de estos administradores comporta que todos ellos respondan solidariamente frente a la Hacienda Pública, que puede exigir el entero importe de la deuda a cualquiera de ellos.

2. Pues bien, la interpretación que en ocasiones se viene dando a este precepto por servicios del Departamento de Recaudación les lleva a exigir a cada uno de los administradores, para conceder la suspensión de la deuda tributaria derivada, el entero importe de ésta, de manera que cuando existen varios administradores la deuda garantizada o avalada puede duplicar, triplicar, etc. el importe de la deuda exigible. Esta interpretación podría entrar en contradicción con el tenor literal del artículo 74.7 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo (Real Decreto 391/1996) que regula la suspensión de la deuda tributaria en vía económico-administrativa (y en vía de reposición, dado que el Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo se aplica supletoriamente en esta materia), según el cual la garantía debe cubrir el importe de la deuda impugnada más el interés de demora que se origine por la suspensión. Siendo esto así, no parece que la Dependencia de Recaudación correspondiente pueda denegar una suspensión por insuficiencia de la garantía cuando tenga un aval que garantice el importe total de la deuda, aunque haya sido prestada por sólo uno de los responsables subsidiarios o , lo que es más probable, por todos ellos pero por partes iguales.

3. Ahora bien, no deja de ser cierto que si sólo uno de los responsables presta el aval, o se presta ésta por partes iguales entre todos, si la Hacienda Pública reclama el entero importe de la deuda frente a uno de ellos, puede encontrarse con que la garantía prestada sea insuficiente para cubrir su importe, lo que obligaría a exigir su crédito a los demás deudores subsidiarios.

   A juicio de este Consejo, la solución a este problema consiste en elaborar un modelo de aval (o de garantía) que permita satisfacer tanto los intereses de los contribuyentes a no prestar un aval por cuantía muy superior a la deuda tributaria (con los costes que esto conlleva, incluso para la Hacienda Pública si la reclamación fuera estimada) y el que tiene la Hacienda Pública de conservar intacta su posibilidad de exigir el entero importe de la deuda tributaria, a cualquiera de los responsables. Con esta garantía, la entidad financiera avalaría conjuntamente a todos los responsables por el entero importe de la deuda tributaria y respondería solidariamente con sus avalados del pago de ésta frente a la Hacienda Pública, de manera que ésta podría dirigirse contra cualquier de los obligados y el avalista (o garante) respondería del importe total del pago fuese quien fuese el responsable. En definitiva, se trata de establecer en la propia garantía un mecanismo de responsabilidad solidaria entre los avalados, sin que esto suponga alterar la cuantía de la deuda tributaria garantizada, que coincidiría como no puede ser de otra forma, con la deuda tributaria "derivada". Todo esto

con independencia de las relaciones que se establezcan entre fiador y afianzados o entre garante y garantizados a la hora de determinar cómo se van a repartir los costes de la garantía, etc. relaciones internas que en nada deben afectar a la Hacienda Pública.

4. En cuanto al modelo de aval que podría adoptarse si prospera esta propuesta sería suficiente con que la entidad que lo otorga hiciera constar en el mismo que avala a dos, o más, responsables subsidiarios frente a la Hacienda Pública por el entero importe de la deuda derivada, aclarando que los avalados serán solidarios entre sí frente a la Hacienda Pública, de forma que cada uno responda de la totalidad de la deuda tributaria. Este modelo de aval se ha empleado en el Tribunal Económico de Madrid y en otros Tribunales Económico-Administrativo Regionales de manera habitual, sin que tengamos noticias de que haya ocasionado problema alguno.
5. Esta solución puede extenderse a todos los supuestos de pluralidad de responsables frente a la Hacienda Pública por una sola deuda, de la que respondan solidariamente entre sí.

Propuesta

Que por parte de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se dicten las instrucciones pertinentes para hacer efectiva la propuesta que acaba de exponerse, y, en todo caso, que se comunique al Departamento de Recaudación que adopte las medidas oportunas para evitar que se exija garantizar la totalidad de la deuda tributaria a cada uno de los deudores que respondan solidariamente de ella.

PROPUESTA 17/1999

INFORMACIÓN AL CONTRIBUYENTE SOBRE PLAZO DE SILENCIO EN LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

Motivación

1. Diversos expedientes de queja ponen de manifiesto el desconocimiento que tienen algunos contribuyentes de lo dispuesto en el artículo 23.1 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 y en el 104.1 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativa (Real Decreto 391/1996) en cuya virtud, transcurrido el plazo de un año desde la iniciación de la vía económico-administrativa, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente. Cierto es que tal desconocimiento sólo suele darse en los contados casos en que la reclamación se interpone sin el asesoramiento de un profesional, pero aun así el Consejo considera que se trata de un problema con la suficiente relevancia para proceder a su análisis y solución.

2. El Consejo ha estudiado diversas medidas encaminadas a hacer accesible a todos los interesados la citada previsión normativa, medidas que pueden separarse en dos grupos. Al primero pertenecen las que suponen una comunicación formal al contribuyente por parte del respectivo Tribunal, como un trámite más del procedimiento. Ello exigiría una modificación del Reglamento citado y, quizás, del propio Real Decreto Legislativo. Aparte de incrementar el trabajo y el coste de tramitación de unos Tribunales que reciben cada año unas 170.000 reclamaciones. En cuanto al segundo grupo de medidas analizadas, es común la idea de que se transmite al contribuyente una mera información, sin efectos vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos ni para ningún otro órgano de la Administración. Con tal rango, no haría falta modificación normativa alguna y el coste sería mínimo

3. Por las razones apuntadas, resulta preferible una medida que se inserte en el segundo de los grupos analizados. En la actualidad todos los Tribunales de la vía económico-administrativa atienden verbalmente (ya sea personalmente o por teléfono) cualquier consulta que se les hace, y también está a disposición del público un folleto informativo que contiene aquellos extremos que se consideran de mayor interés para el reclamante. Pero las quejas referidas ponen de manifiesto que, al menos en ciertos casos, los instrumentos de información son insuficientes. Y exigen pensar en la necesidad de instrumentos adicionales. En este sentido, el Consejo consideraría suficiente que a la primera comunicación formal del Tribunal al contribuyente (escrito indicando defectos a subsanar, escrito de puesta de manifiesto del expediente, etc,) se acompañara una hoja informativa que incluyera la mención del plazo para resolver y la posibilidad de formalizar el siguiente recurso si en tal plazo no se dictara resolución.

4. Ahora bien, de limitar la hoja a esa mención, podría crearse en el contribuyente la sensación equivocada de que su reclamación va necesariamente a demorarse. Y, por otra parte, parece más razonable aprovechar la remisión de dicha hoja para incorporar a ella otras informaciones también de interés. Así junto a la información sobre el plazo, podría hablarse de la posibilidad de suspensión del acto impugnado, de la imposibilidad de simultanear el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa y de cualquier otro extremo de interés. Además, se indicaría que tienen a su disposición en las oficinas del Tribunal un folleto informativo y que pueden consultar cualquier duda, o dato que les interese, por cualquier medio.

Propuesta

Que los Tribunales Económico-Administrativos acompañen, a la primera comunicación que realicen al reclamante o representante una hoja informativa en la que, al menos, se indique que transcurrido el plazo de un año desde su presentación, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, pudiéndose incluir en dicha hoja informativa cualquier otra información que el Tribunal considere conveniente.

PROPUESTA 18/1999

PERIODO DE CÓMPUTO DE LOS INTERESES DE DEMORA EN DETERMINADAS LIQUIDACIONES EFECTUADAS POR EL IRPF

Motivación

1. Se han recibido en este Consejo escritos de contribuyentes que, habiendo optado por el fraccionamiento del pago resultante de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, han recibido posteriormente liquidaciones de la Administración efectuadas como consecuencia de la revisión de la declaración presentada en la que el período de cómputo de los intereses de demora de la cuota diferencial resultante no tiene en cuenta dicho fraccionamiento al que el contribuyente optó en su día.

2. Tanto el artículo 97 de la anterior Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta como el artículo 80 de la actual Ley 40/1998 establecen que los contribuyentes obligados a declarar, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.

   Como consecuencia de dicha remisión reglamentaria, se aprueban en cada ejercicio las correspondientes órdenes ministeriales en las que se aprueban los modelos de declaración y se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos.

   En las citadas órdenes ministeriales se fijan los plazos de presentación y se establece un fraccionamiento del pago opcional por el sujeto pasivo en el cual el único requisito es haber presentado la declaración dentro del plazo reglamentario.

   Así, la actual Orden Ministerial de 12 de marzo de 1999 relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1998 dispone:

   Apartado Quinto.1:

   "El plazo de presentación de las declaraciones será el comprendido entre el 3 de mayo y el 21 de junio de 1999, ambos inclusive".

   Apartado Octavo:

   "Los contribuyentes que lo deseen podrán distribuir el pago de la cuota diferencial resultante de su autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en dos partes. La primera, del 60 por 100 de su importe, en el momento de presentar la declaración, y la segunda, del 40 por 100 restante, hasta el 5 de noviembre de 1999.

   Para disfrutar de este beneficio será necesario que la declaración se presente dentro del plazo establecido en el apartado quinto de esta Orden".

3. Sin embargo, la práctica de las liquidaciones administrativas realizadas por la Administración no tiene en cuenta esta opción del contribuyente y, en todo caso, determinan un período de cómputo de los intereses de demora de la totalidad de la cuota diferencial resultante que va desde el día siguiente al término del plazo reglamentario de declaración hasta el día en que se efectúa la correspondiente liquidación. Ello ha motivado las referidas quejas, que han sido analizadas por el Consejo, teniendo en cuenta, en particular, que se han producido dichas liquidaciones en supuestos de actuaciones de comprobación que han dado lugar a rectificaciones, sin sanción, de las autoliquidaciones presentadas.

Propuesta

Que por parte de la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se comunique a los órganos competentes de Inspección y de Gestión Tributaria que, en las liquidaciones administrativas realizadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a contribuyentes que presentaron en plazo la declaración y optaron por el pago fraccionado de la cuota diferencial, el período de cómputo que sirve para calcular los intereses de demora de la cuota resultante de la liquidación tenga en cuenta dicha opción y se determine en función del fraccionamiento concedido (60% desde el último día del plazo reglamentario de declaración y 40 % desde el día 5 de noviembre o inmediato hábil posterior), en los supuestos de liquidaciones derivadas de rectificaciones sin sanción.

PROPUESTA 19/1999

MODIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INGRESO DE APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Motivación

1. Se han presentado ante este Consejo diversos escritos de contribuyentes en relación a los elevados tiempos de espera que han tenido que soportar los días de vencimiento en las entidades que prestan el servicio de Caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria, en especial con ocasión del pago de los aplazamientos o fraccionamientos de deudas tributarias. Dichas quejas, aunque son provocadas directamente por las mencionadas entidades financieras, originan un deterioro evidente de la imagen de la Agencia Tributaria al prestarse un servicio en sus oficinas con ocasión de la gestión de los tributos.

2. La Ley General Tributaria establece en su artículo 61.4 la posibilidad de aplazar y fraccionar el pago de las deudas tributarias en los casos y en la forma que determina la normativa recaudatoria, siempre que la situación económico-financiera del sujeto obligado le impida, transitoriamente, hacer frente a su pago en tiempo.

   De acuerdo con lo dispuesto en el apartado primero, punto 1.h) de la Orden de 15 de octubre de 1992 la única vía posible de realizar el ingreso de aplazamientos o fraccionamientos de deudas tributarias la constituye el ingreso en efectivo de la cantidad a la que corresponde el vencimiento a través de las entidades de depósito que prestan el servicio de Caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria.

3. En virtud del principio general en la aplicación del sistema tributario de limitar los costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales señalado en el artículo 2 de la Ley 1/1999 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, este Consejo considera conveniente establecer nuevas modalidades de ingreso que por su generalidad y comodidad hagan más fácil a los obligados al pago satisfacer sus deudas aplazadas o fraccionadas.

En particular, el Consejo propone que el ingreso pueda también efectuarse en cualquier entidad de depósito colaboradora en la recaudación o a través de la domiciliación en cuenta abierta en la misma.

El ingreso en entidad de depósito colaboradora podría realizarse siempre que el obligado al pago tuviera en su poder los correspondientes documentos de ingreso expedidos a tal efecto por los órganos de Recaudación y el ingreso a través de domiciliación bancaria si el deudor lo señalase de forma expresa indicando el correspondiente código de cuenta cliente en la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. Sería por ello por lo que sería necesario para la efectividad de estas medidas realizar las consiguientes modificaciones tanto en los documentos cobratorios como en los modelos de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Propuesta

Que, por parte de los órganos competentes de la Secretaría de Estado de Hacienda se analice la conveniencia de modificar la Orden Ministerial de 15 de octubre de 1992, en el sentido de ampliar los procedimientos de ingreso de aplazamientos y fraccionamientos de deudas de modo que se posibilite el ingreso de los mismos en entidades de depósito colaboradoras en la recaudación o a través de la domiciliación en cuenta abierta en dichas entidades.

PROPUESTA 20/1999

DEVOLUCIÓN DEL IVA EN AQUELLOS SUPUESTOS EN EL QUE EL CONTRIBUYENTE REPERCUTIDO PONGA DE MANIFIESTO A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA LA IMPROCEDENCIA DE LA REPERCUSIÓN

Motivación

1. En la reunión mantenida con representantes de las Asociaciones de Asesores Fiscales se ha planteado a este Consejo la situación relacionada con la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) repercutido en supuestos de adquisiciones inmobiliarias que, posteriormente, son liquidadas por la Hacienda Autonómica en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

2. La situación que exponen los Asesores Fiscales (en parte coincidente y, en lo demás, estrechamente relacionada con la Propuesta 3/98, aprobada por este Consejo en su reunión del Pleno 1/98 de 15 de enero de 1998) se produce cuando un contribuyente que ha soportado la repercusión del IVA en documento público notarial por la adquisición de un inmueble que se considera sujeto y gravado por dicho Impuesto, resulta posteriormente requerido por la Administración Autonómica para el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas) al estimar que la referida operación estaba sujeta pero exenta en el IVA, al tratarse de una segunda entrega de bienes inmuebles.

   Cuando el referido contribuyente pasivo solicita de la Delegación de la Agencia la devolución del IVA indebidamente repercutido, la oficina gestora desestima su petición al negarle legitimación para instar la devolución de ingresos indebidos, amparándose en una interpretación administrativa discutible del artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, sobre la que ya advirtió este Consejo para la Defensa del Contribuyente en su citada Propuesta 3/98, en la que sugería cualquiera de las dos siguientes soluciones:

   a) Que por el órgano competente para ello se considere la conveniencia de ordenar la interpretación administrativa del artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990, en el sentido de permitir al sujeto pasivo del IVA la solicitud de devolución de las cuotas repercutidas, pero sin que ello suponga negar al sujeto repercutido (legitimado, en su caso, para obtenerlas) su derecho a instar él mismo la devolución de lo indebido. Con una interpretación distinta a la aquí propuesta, el derecho material a obtener la devolución de lo indebidamente soportado por repercusión, carecería de cauce jurídico alguno para su efectiva realización, sobre todo en supuestos de regularización de la situación tributaria como los que motivan las quejas de referencia.

   b) Modificar la redacción del repetido precepto reglamentario en el sentido que acaba de exponerse".

3. Esta fue asimismo la interpretación seguida, en concreto, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) que en su Resolución de 25 de noviembre de 1998 consideró que incluso del propio tenor literal del artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990 *("La solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondientes a cuotas tributarias de repercusión obligatoria, podrá efectuarse por el sujeto pasivo que las haya repercutido..."), "se infiere con claridad que tratándose de cuotas repercutidas el procedimiento podrá instarlo tanto el sujeto pasivo que las repercutió como el obligado*

tributario que las soportó, viniendo este precepto, no a negarle la legitimación para solicitar la devolución a quien soportó las cuotas, sino a permitir que en estos casos también el sujeto pasivo que repercutió pueda iniciar el procedimiento, como no podría ser de otra manera, pues difícilmente una norma reglamentaria podría restar la legitimación a un ciudadano que la tiene reconocida por la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (artículo 31)".

4. La situación se complica, además, cuando la entidad que soportó indebidamente la repercusión del IVA, insta a la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la ejecución del fallo del Tribunal Económico-Administrativo (que anuló el acuerdo desestimatorio de la devolución) reiterando su solicitud de devolución, que nuevamente resulta frustrada al responderle la oficina gestora que las cuotas del IVA indebidamente soportado ya habían sido devueltas (mediante compensación) a la entidad sujeto pasivo del IVA que efectuó su repercusión, tras la regularización de su situación tributaria efectuada por la propia Inspección en acta definitiva suscrita de conformidad "por dicho impuesto y períodos teniendo en cuenta, obviamente, (se dice), dichas cuotas indebidamente repercutidas".

   Este segundo acuerdo desestimatorio de la Administración parece fundarse en lo dispuesto en el último inciso del también último párrafo del artículo 9.2 del repetido Real Decreto 1163/1990, en cuya virtud "*en ningún caso procederá la devolución de cuotas repercutidas que ya hayan sido devueltas o reembolsadas por la Administración Tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la repercusión de las mismas o a un tercero*".

5. A pesar de la amplitud y de la falta de matices con la que aparece redactado este precepto reglamentario, parece evidente que el mismo no puede amparar situaciones como las antes descritas, en las que la Administración pretende hacer recaer las consecuencias derivadas de sus propios actos (devolución del IVA al sujeto pasivo que lo repercutió indebidamente) sobre el patrimonio jurídico y económico de un tercero (el obligado tributario que soportó indebidamente la repercusión) y que no sólo no intervino para nada en su realización sino que, además, hizo todo lo jurídicamente posible para obtener la devolución del ingreso indebido.

Propuestas

Primera. Respecto del artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990 el Consejo reitera la propuesta formulada el 15 de enero de 1998 (número 3/98) que, a tales efectos, debe considerarse íntegramente reproducida.

Segunda. Que para evitar que se frustre el legítimo derecho del obligado tributario a la devolución del IVA que le fue indebidamente repercutido, el Consejo propone añadir un nuevo párrafo al artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990 del siguiente tenor:

> *"No obstante, cuando con anterioridad al momento en que el sujeto pasivo haya solicitado la devolución de las cuotas soportadas el contribuyente que haya soportado la repercusión ponga en conocimiento de la Administración el carácter improcedente de dicha repercusión con solicitud de su devolución antes de proceder a la devolución se dará audiencia a las partes a fin de que cada una manifieste lo que a su derecho convenga".*

PROPUESTA 21/1999

EJECUCIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAS RESOLUCIONES ESTIMATORIAS DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

Motivación

1. Se han recibido en este Consejo para la Defensa del Contribuyente algunas quejas respecto a determinadas actuaciones seguidas por órganos de la Administración Tributaria en ejecución de resoluciones estimatorias de los Tribunales Económico-Administrativos que pueden incidir en los derechos y garantías del contribuyente, por cuyo respeto y observancia debe velar este Consejo.
2. En concreto, ante resoluciones totalmente estimatorias en las que los órganos económico-administrativos, acuerdan "anular la liquidación impugnada" ordenando su sustitución por otra ajustada a Derecho, es decir, en términos del propio Tribunal, "por otra debidamente motivada con referencia a los hechos y fundamentos de derecho de la misma", la Sección de Recursos de la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en ejecución del fallo del Tribunal, anula la liquidación provisional recurrida y procede, en el mismo acto, a practicar otra liquidación por igual cuota que la anulada, pero por una deuda tributaria superior, dado que los intereses de demora que ahora se exigen son los devengados desde el final del período voluntario hasta la fecha de la nueva liquidación provisional.

   En el acto de notificación de la liquidación que se dice girada "en ejecución del fallo del Tribunal", se le comunica al interesado (con cita de los apartados 2 y 3 del artículo 111 del Reglamento del Procedimiento de Reclamaciones Económico-Administrativas) que si considera que "*los actos de ejecución no se acomodan a lo resuelto, lo expondrá al Tribunal que conoció en única o primera instancia, para que éste adopte las medidas pertinentes en los cinco días siguientes, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente y sin que el tiempo invertido en este trámite se compute para los plazos de interposición, en su caso, de los recursos pertinentes. Asimismo, si el acto de ejecución plantease cuestiones nuevas no resueltas, podrá impugnarse en vía económico-administrativa, respecto de tales cuestiones nuevas, en el plazo de quince días hábiles a contar desde el día siguiente al recibo de la presente notificación, pudiendo asimismo interponer recurso previo y potestativo de reposición* ante esta Oficina, en el mismo plazo, sin que puedan simultanearse ambos recursos".
3. Con tal proceder la Sección de Recursos de la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpreta la nueva liquidación provisional como acto de ejecución de la resolución totalmente estimatoria adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, lo que en opinión de este Consejo no parece admisible por cuanto supone:

   a) Girar una liquidación provisional de oficio prescindiendo sin seguir los trámites procedimentales adecuados, tal y como específicamente exige el artículo 123.3 de la Ley General Tributaria y reitera con carácter general el artículo 21 (Alegaciones) y el artículo 22 (Audiencia al interesado) de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

   b) Limitar los cauces, motivos y plazos de oposición a esta nueva liquidación provisional al comunicarse al interesado que (como tal acto de ejecución del fallo) únicamente podrá impugnarla, al amparo del artículo 111.2º y 3º del Reglamento del Procedimiento de Reclamaciones Económico-Administrativas, si planteara cuestiones nuevas no resueltas y sólo respecto de tales cuestiones o de su disconformidad con el fallo.

c) Y una cosa es, desde luego, que la Administración haya dictado "este nuevo acto de liquidación en ejecución, esto es, en cumplimiento del fallo del Tribunal que anulaba totalmente la liquidación anterior, y otra bien distinta es considerar esta nueva liquidación administrativa como "acto de ejecución" dotándole de los efectos de la "cosa juzgada administrativa"

d) Con tal actuación se puede estar vulnerando además el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, en su manifestación como derecho de acceso a un proceso judicial sin dilaciones indebidas. En efecto, es doctrina consolidada del Tribunal Constitucional (Sentencias 162/1989 y 217/1991) que el derecho a la tutela judicial efectiva "es perfectamente compatible con el establecimiento de condicionamientos previos para el acceso a la jurisdicción y, en concreto, con la exigencia del agotamiento de la reclamación administrativa". Pero, como se advierte en la Sentencia 14/1993, "los mencionados actos previos no pueden permanecer al margen del derecho fundamental de tutela judicial, pues, de otro modo, se dificultaría la plena efectividad del derecho. Si se rechaza que los trámites previos están provistos del amparo constitucional que deriva de este derecho, quien pretenda impedir o dificultar el ejercicio de la reclamación en vía judicial, tendrá el camino abierto, pues para reaccionar frente a este ejercicio legítimo de su derecho a la acción judicial... le bastaría con actuar, como ha ocurrido en este caso, en el momento previo al inicio de la vía judicial" (Fundamento Jurídico 3º).

e) Por último, la actuación administrativa que se describe, además de incidir en la seguridad jurídica del contribuyente, obligándole a impugnar por segunda vez la liquidación tributaria girada, puede generar un injustificado incremento del nivel de litigiosidad con la Hacienda Pública, contribuyendo con todo ello a empañar la eficacia y cuestionar la operatividad de la propia Jurisdicción económico-administrativa.

4. Una vez redactada esta propuesta, la Comisión Permanente del Consejo tuvo conocimiento de la Instrucción 1/99, de 12 de julio, del Director 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. La cuestión de la ejecución de fallos totalmente estimatorios se desarrolla, en particular, en los números II.2 y II. 3. El Consejo considera muy positiva esta Instrucción y aprueba la propuesta como complemento de lo dispuesto en los citados apartados, estimándose así oportuno dados los expedientes tramitados ante el mismo

Propuesta

1. Que por parte de la Dirección de la Agencia Tributaria y a la vista de su Instrucción 1/99, se tenga en cuenta lo anteriormente expuesto, en especial a efectos de que una vez anulada la liquidación impugnada se incoe un nuevo procedimiento de comprobación que, en su caso, una vez tramitado por sus cauces, dará lugar a un nuevo acto administrativo sometido, como tal, sin limitación ni cortapisa alguna, a la plena justiciabilidad exigida por el artículo 106. 1º de la Constitución a cualquier actuación administrativa.
2. Que asimismo por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se adopten las medidas oportunas que posibiliten a los Tribunales Económico-Administrativos el cumplimiento del deber de vigilancia de la ejecución de sus propias resoluciones, en los términos que ordena el artículo 112 Reglamento del Procedimiento de Reclamaciones Económico-Administrativas, adoptando las medidas pertinentes para remover los obstáculos que se opongan a la estricta observancia de sus pronunciamientos.

PROPUESTA 22/1999

PROCEDIMIENTO PARA EVITAR LA SOLICITUD DE CERTIFICADOS AL CATASTRO CON MOTIVO DE DETERMINADAS CONVOCATORIAS DE AYUDAS PÚBLICAS

Motivación

1. En las convocatorias oficiales de ayudas públicas por parte de las diferentes Administraciones Públicas, en particular de las Comunidades Autónomas, para la concesión, fundamentalmente, de ayudas a viviendas (compra y alquiler), así como de becas cuando las competencias correspondientes estén transferidas, entre la documentación exigida a los solicitantes y con el objeto de justificar el nivel de ingresos requeridos, figura un certificado del Catastro acreditativo de ausencia de bienes para todos los miembros de la unidad familiar a la que pertenece el interesado.

   El Consejo ya se ocupó de esta cuestión en su Propuesta 15/98, que hacía referencia a la expedición de certificados sobre el nivel de ingresos de los solicitantes por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La presente propuesta se ocupa ahora de los certificados acreditativos de ausencia de bienes emitidos por el Catastro. A efectos de la misma si tienen en cuenta las normas específicas dictadas en este ámbito administrativo, en particular, la Resolución del Director General del Catastro de 5 de abril de 1999 que más adelante se expone.

2. La expedición del citado certificado, a tenor de lo previsto en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, conlleva el devengo de una Tasa por Acreditación Catastral con el consiguiente coste económico, molestia por el procedimiento y carga adicional de trabajo para los solicitantes y para las oficinas del Catastro, que varias veces al año reiteran la emisión de certificados, incluso para el mismo contribuyente que solicita las ayudas en distintas ocasiones hasta conseguir su objetivo. El pago de las tasas en este concepto por parte de los sujetos pasivos de las mismas es objeto permanente de presentación de quejas ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente, así como los problemas administrativos derivados de la solicitud y recepción de dichos certificados.

   No obstante lo anteriormente reseñado sobre el devengo de la Tasa por Acreditación Catastral, la Ley 13/1996, en la redacción del artículo 33 otorgada por la Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de carácter público establece que *"el Estado, las Administraciones Públicas y demás entes públicos territoriales e institucionales estarán exentos de la tasa de inscripción catastral cuando actúan en interés propio y directo para el cumplimiento de sus fines y de la de acreditación catastral para el ejercicio de sus competencias..... Estas mismas entidades estarán exentas de la tasa de acreditación catastral, en los supuestos de entrega y utilización de información catastral cuando dicha información se destine a la tramitación de procedimientos iniciados a instancia de parte que tengan por objeto la concesión de ayudas y subvenciones públicas".*

3. Por otra parte, en virtud, entre otras normas, de lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto 1390/1990, de 3 de noviembre, y previo acuerdo de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, la Dirección General del Catastro dictó la Resolución de 5 de abril de 1999, por la que se aprueba la remisión a las Comunidades Autónomas de los Ficheros de

Información Catastral de Bienes Inmuebles de Naturaleza Rústica y Urbana, así como su estructura, contenido y formato, a cuyo tenor:

a) Las Gerencias Regionales del Catastro suministrarán, antes del 1 de mayo de cada año, a las Consejerías competentes en materia de Hacienda de las Comunidades Autónomas que lo soliciten, los ficheros informáticos que contengan los datos obrantes en las Bases de Datos Catastrales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana de su ámbito territorial.

b) Las citadas Consejerías suministrarán al resto de los órganos de la Administración Autonómica para otros usos, la información catastral que resulte imprescindible para el ejercicio de sus competencias.

c) Asimismo, la Dirección General del Catastro podrá suministrar directamente a otros órganos de la Administración Autonómica, cuando proceda y con carácter subsidiario, la información catastral que soliciten, en tanto efectúa su entrega las Consejerías de Hacienda.

4. Así pues, teniendo en cuenta que la Dirección General del Catastro dispone del cauce reglamentario para aportar a las Comunidades Autónomas la información de datos catastrales que necesiten para el ejercicio de sus competencias (como pueden ser las derivadas de políticas de ayudas y subvenciones públicas), tanto a través de la Consejería de Hacienda como específicamente a órganos determinados de las mismas; que dicha información, sometida a los requisitos de la Ley 13/1996 antes referida, está exenta del pago de la Tasa por Acreditación Catastral; y que la materialización de lo recogido en la Resolución de la Dirección del Catastro de 5 de abril de 1999 evitaría a los contribuyentes acudir a las Gerencias del Catastro para solicitar acreditaciones de datos de los que ya dispondría la Comunidad Autónoma, evitando costes económicos a los mismos, tiempo y exceso de trabajo para la Administración del Estado, se considera adecuado formular a VE. la siguiente propuesta

Propuesta

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda se adopten las medidas oportunas para que desde la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria se recuerde a las Comunidades Autónomas el contenido de la Resolución de la Dirección General del Catastro de 5 de abril de 1999 por la que se aprueba la remisión de ficheros de información catastral de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, emitida previo acuerdo de dicha Comisión, lo que permitiría a las Comunidades Autónomas disponer debidamente actualizada de información suficiente para en las convocatorias de subvenciones y ayudas no se exijan a los interesados en su obtención acreditaciones sobre datos ya existentes en esas Administraciones.

PROPUESTA 23/1999

EFECTOS SOBRE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO- ADMINISTRATIVOS DE LA DISPOSICIÓN FINAL TERCERA DE LA LEY 1/1998 DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

Motivación

1. Diversos contribuyentes se han dirigido a este Consejo poniendo de manifiesto la dilación de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, deduciéndose además de sus escritos su insatisfacción por el consiguiente retraso en el acceso al recurso contencioso administrativo. El Consejo comprende que el excesivo número de reclamaciones actualmente tramitadas ante los citados Tribunales y los medios de que disponen, la organización de los mismos y los métodos de trabajo que habitualmente se siguen en la resolución de conflictos hacen muy difícil que puedan evitarse retrasos no deseados en dichas resoluciones. Pero, a la vista de tales expedientes, considera que debe colaborar para reducir este problema, cosa que ahora hace con la formulación de esta propuesta.

2. La Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, adoptó dos medidas significativas con incidencia directa en el tema que tratamos:

   a) Por una parte, llevó a cabo las modificaciones normativas necesarias en su disposición final segunda para permitir una única instancia en tales reclamaciones, cuando así lo deseara el interesado, para lo cual la interpondría directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (todo ello conforme a la redacción dada al artículo 5 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, que articula la Ley 39/1980 de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo).

   b) Por otra, llevó a cabo una importante modificación de las cuantías previstas en el artículo 10 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones Económico-Administrativas, contenido en el Real Decreto 391/1996, que se elevaban a 25 millones de pesetas con carácter general y 300 millones de pesetas cuando se discutiera el valor de los bienes y derechos o la base imponible de los tributos. Quedaba así sustancialmente ampliado el ámbito real de las reclamaciones en única instancia y reducido notoriamente el tiempo necesario para acceder al recurso contencioso administrativo en los asuntos de cuantía inferior a las indicadas cifras.

3. Por lo que respecta a la primera de esas medidas, la Ley 1/1998 no señalaba momento específico de entrada en vigor de la misma, limitándose a llevar a cabo la modificación normativa expuesta, de tal manera que entró en vigor a los veinte días de la publicación de dicha Ley conforme a su disposición final séptima. Y, en opinión del Consejo, es lógico que así fuera, pues las reclamaciones ya presentadas ante los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, habrían sido o estarían siendo objeto de actos procedimentales, de estudio a efectos de su resolución e incluso, en algunos casos, de resolución pendiente de notificación. De manera que cualquier otra solución que hubiera implicado la necesidad de permitir a los reclamantes la opción por una instancia única, con la consiguiente elevación del expediente al Tribunal Económico-Administrativo Central (o la tramitación de una nueva reclamación ante el mismo) hubiera supuesto una difícil tarea administrativa para los Tribunales, un posible factor de complejidad para los propios contribuyentes y la segura duplicación de trabajo realizado por unos y otros.

4. La segunda medida adoptada por la Ley 1/1998 antes expuesta afectaba, según precisó la citada disposición final tercera, a "*las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de la entrada en vigor de la presente L*ey". A la vista de esta norma, de la experiencia de los expedientes tramitados y de las consultas formuladas al Tribunal Económico-Administrativo Central, (que ha manifestado su acuerdo con la propuesta que más adelante se eleva a VE.) este Consejo considera que convendría revisar esa decisión legislativa, de manera que la variación de las cuantías a que se ha hecho referencia produzca los consiguientes efectos jurídicos en relación con las futuras resoluciones, al margen de la fecha en que se interpuso la reclamación, y, por supuesto, a partir de la entrada en vigor de esa posible modificación legislativa. Sin duda la Ley 1/1998 tuvo argumentos para lograr una eficacia progresiva de la norma comentada. Pero transcurrido ya más de año y medio de su entrada en vigor, tal vez ha llegado el momento de unificar el tratamiento de todas las reclamaciones pendientes de resolución en los citados Tribunales Regionales y Locales, independientemente, como decimos, de su fecha de interposición, al objeto de simplificar y clarificar el procedimiento en aras a un mejor servicio al ciudadano, permitiendo además ya la plena eficacia de la norma, tendente a la mayor generalización de la vía económico-administrativa en una sola instancia, como manifiesta la exposición de motivos de la repetida Ley 1/1998. Y todo ello, opina el Consejo en beneficio de los contribuyentes y de la propia Administración Tributaria, dado que se reducirá el tiempo necesario para la solución de muchos conflictos.

Propuesta

Que por parte de esa Secretaría de Estado, y de sus órganos competentes en la materia, se analice la conveniencia de proponer, por los cauces oportunos, la introducción de una nueva norma legal del siguiente tenor:

> *"Las cuantías a que se refieren las letras a y b del apartado 2 del artículo 10 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, fijadas por la disposición final tercera de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyente, surtirán efecto para todas las reclamaciones económico-administrativas que se resuelvan por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales a partir de la entrada en vigor de la presente Ley".*

PROPUESTA 24/1999

EFICACIA RETROACTIVA DE LAS LIQUIDACIONES PRACTICADAS EN DETERMINADAS DECLARACIONES DEL IRPF PRESENTADAS A TRAVÉS DEL DENOMINADO PROGRAMA PADRE

Motivación

1. Se han recibido numerosas quejas de contribuyentes que, habiendo utilizado los servicios de ayuda de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la confección de la declaración a través del denominado programa PADRE., son requeridos posteriormente por los órganos de comprobación de la Agencia al detectarse errores en la confección de las citadas declaraciones que originan la exigencia por parte de la Administración Tributaria no solamente de la cuota diferencial correspondiente sino también de los intereses de demora y, en ocasiones, motivan la apertura de los correspondientes expedientes sancionadores.

   Dejando aparte lo relativo a los expedientes de sanción, que suelen concluir con su sobreseimiento al demostrarse la no existencia de dolo o negligencia, la propuesta va encaminada a la no exigencia al contribuyente de buena fe de los intereses de demora que, en todo caso, se imponen automáticamente en los expedientes que motivan una cuota diferencial positiva, debido al carácter indemnizatorio de los mismos.

2. Conviene explicar la naturaleza y las características de los servicios de ayuda en la confección de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prestadas por la Administración para precisar el ámbito de la propuesta.

   Dichos servicios de ayuda pueden adoptar modalidades diversas que consisten, ordenadas de una menor a una mayor intervención de la Administración Tributaria, en las siguientes:

   a) Presentación de la declaración de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas utilizando el **software** informático oficial (disco de Renta) proporcionado por la Agencia Tributaria tanto de forma individual como colectivamente a través de los servicios de asesoría fiscal prestados por determinadas organizaciones y colegios profesionales que han firmado convenios de colaboración con la Agencia Tributaria.

   b) Presentación de la declaración utilizando los servicios de ayuda prestados por otros organismos ajenos a la Agencia Tributaria y que colaboran activamente en la realización completa de declaraciones (Entidades Financieras, Entes Locales y Autonómicos, Cámaras de Comercio, etc.).

   c) Realización de la declaración mediante los servicios telefónicos de la Agencia Tributaria (el denominado TELEPADRE) que no requiere la presencia del contribuyente en las oficinas de la Administración.

   d) Presentación de la declaración utilizando los servicios de ayuda que se prestan por la propia Agencia Tributaria y que implican la presencia del contribuyente a través del sistema denominado "*cita previa*", en las oficinas de la Administración donde son atendidos por personal funcionario o contratado laboral de la propia Agencia.

   La propuesta sólo abarcaría esta última modalidad donde ha habido presencia del contribuyente ante personal de la Administración.

3. Además, conviene delimitar aún en mayor medida el ámbito de la propuesta ya que, dadas las características del servicio prestado por la Administración, las declaraciones realizadas en las oficinas de la Agencia Tributaria no se efectúan en todos los casos del mismo modo.

   En efecto, el contribuyente que utiliza el servicio puede optar entre aportar cualquier tipo de documentos o justificantes a la Administración o bien puede indicar al encargado de realizar la declaración los rendimientos, situación personal y deducciones a que tiene derecho sin exhibir justificante documental alguno. Al mismo tiempo, en caso de discrepancia entre el personal de la Administración y el contribuyente en lo relativo a la naturaleza, importe y consecuencias fiscales de la documentación exhibida, siempre prevalece la opinión del contribuyente ya que, según se indica por la Administración, éste es el último responsable de la declaración. Asimismo, el contribuyente, una vez realizada la declaración, puede proceder a la presentación inmediata de la misma, o bien puede presentar posteriormente ésta u otra declaración e incluso hacer nuevamente uso del servicio, concertando nueva cita si no resulta convencido de la bondad de la declaración efectuada.

   La propuesta se ciñe exclusivamente a aquellas declaraciones confeccionadas mediante la presencia del contribuyente en las oficinas de la Administración Tributaria en las cuales:

   a) Se hubieran exhibido los oportunos justificantes documentales para la completa realización de la declaración.

   b) El contribuyente se hubiera avenido al criterio del personal que confecciona la declaración acerca de la naturaleza, importe y carácter de los rendimientos, tipos y deducciones.

   c) Se hubiera procedido a su presentación inmediata, confirmando de este modo la declaración efectuada por la Administración.

   Si se produjeran todas estas circunstancias, la Administración entregaría al contribuyente un justificante de la documentación exhibida, o sellaría dicha documentación, de tal modo que, en caso de que como consecuencia de comprobaciones posteriores fuese detectado un error en la declaración que motivara la consiguiente propuesta de liquidación provisional por la Administración Tributaria (en un principio con intereses de demora), el contribuyente pudiera exhibir en el preceptivo trámite de audiencia dicho justificante que sería valorado por los órganos encargados de la liquidación para proceder en su caso a la baja de los intereses de demora correspondientes si se demostrase que la existencia de error fue motivada por un incorrecto cálculo o interpretación de la normativa del personal de la Administración Tributaria que confeccionó la declaración y no a omisiones, negligencias o incluso actitud dolosa del contribuyente. Por supuesto, tampoco procedería en tales casos ningún expediente sancionador.

4. El problema consiste en saber en qué norma jurídica puede basarse la no exigencia de dichos intereses en los supuestos referidos, puesto que la Administración está obligada por las leyes en vigor a proceder, en general, a la exigencia de los mismos.

   El Consejo opina que en estos casos debe ser tenido en cuenta el artículo 57.3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que establece:

   "Excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, y, asimismo, cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a

que se retrotraiga la eficacia del acto y esta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas".

Cabría por tanto retrotraer la liquidación posterior al momento de la autoliquidación practicada mediante el programa PADRE. en los casos indicados, puesto que, al retrotraerla a esa fecha, sin exigencia de intereses de demora, produciría *"efectos favorables al interesado*", sin lesión de derechos o intereses de otras personas.

Propuesta

Que por los órganos competentes de la Agencia Tributaria (en especial del Departamento de Gestión Tributaria), se dicten instrucciones a los servicios de la propia Agencia encargados de la realización de los programas de ayuda de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (el programa denominado PADRE.), en el sentido que en el proceso de realización de las declaraciones se efectúe la entrega al contribuyente que utiliza el servicio de un justificante de la documentación aportada que ha servido de base para la confección de la declaración o se proceda a sellar dicha documentación. Ello se limitaría tan sólo a las siguientes declaraciones:

a) Declaraciones realizadas presencialmente en las oficinas tributarias a través del sistema de "*cita previa*".

b) Declaraciones efectuadas de acuerdo con el criterio del personal de la Administración que efectúe las mismas.

c) Declaraciones que hayan sido presentadas inmediatamente por el contribuyente en la propia oficina a través del proceso de confirmación de declaraciones.

En este caso, si posteriormente se detectase un error en la declaración realizada que motivase la realización de una propuesta de liquidación, el contribuyente podría aportar dicho justificante en el trámite de audiencia correspondiente para que el órgano liquidador, al practicar la liquidación, la retrotraiga a la fecha de la presentación de la declaración indicada y, consiguientemente, no proceda a la exigencia de intereses de demora.

PROPUESTA 25/1999

DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA DE LAS PENSIONES COMPENSATORIAS A FAVOR DEL CÓNYUGE Y POR ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS A EFECTOS DEL IRPF

Motivación

1. Se han tramitado ante este Consejo diversas quejas de contribuyentes que fueron requeridos por los distintos servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con el fin de que aportasen las resoluciones judiciales de separación o divorcio a fin de justificar la reducción en la base imponible regular por pensiones compensatorias satisfechas a los cónyuges o ex cónyuges. En los casos que han motivado dichas quejas, se deduce que en tales resoluciones, y a juicio de la Administración Tributaria, no se distingue debidamente la parte correspondiente que se satisface a los hijos -que no da lugar a reducción alguna en la base imponible del progenitor- y la destinada a compensar los desequilibrios económicos que se generan en la esfera patrimonial del cónyuge que queda en peores condiciones económicas tras la ruptura del matrimonio o el cese de la convivencia en común de conformidad con lo establecido en el Código Civil.

2. En las demandas de separación o divorcio que se presentan por los cónyuges de común acuerdo, y se tramitan según lo preceptuado en la disposición adicional 6ª de la Ley 30/1981, de 7 de julio, que modifica el Código Civil, junto con la demanda se deberá aportar el convenio regulador a que se refiere el artículo 90 del Código Civil. Este convenio debe recoger con la debida separación, por un lado, las cantidades destinadas a alimentos, así como sus bases de actualización (artículo 90, apartado C); y por otro, la pensión compensatoria (artículo 90.E). Si por los cónyuges se cumplen estas exigencias, la sentencia o el auto que dicte el Juez aprobando el convenio conforme a la antes citada disposición adicional 6ª.7, recogerán los referidos conceptos. En tal caso el cónyuge que satisface una y otra cantidad no deberá tener problema alguno para justificar la deducción de la pensión compensatoria en la base imponible regular del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Si se trata de demandas de separación o divorcio tramitadas por uno de los cónyuges por no existir entre ellos acuerdo, conforme a la disposición adicional 5ª de la citada Ley 30/1981, la sentencia que ponga fin al procedimiento y establezca el contenido del convenio regulador a que se refiere dicho artículo 90, debería distinguir entre uno y otro concepto, es decir, entre la parte que va destinada a alimentos de los hijos que queden con el otro cónyuge o ex cónyuge y la pensión compensatoria a favor del cónyuge o ex cónyuge que ha sufrido el desequilibrio económico a que se refiere el artículo 97 del Código Civil. Si la sentencia hace, en efecto, esa distinción el contribuyente que satisface las indicadas cantidades tampoco ha de tener ningún problema a la hora de justificar la reducción practicada en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. No obstante lo anterior, los problemas derivan de que en algunas ocasiones ni el convenio regulador suscrito por las partes en caso de acuerdo, ni los autos o sentencias que declaran la separación o divorcio, llevan a cabo la separación o distinta cuantificación entre pensiones compensatorias y cantidades debidas por alimentos. El Consejo no sólo deduce esta conclusión de los escritos de los contribuyentes o de las respuestas a las quejas presentadas por los distintos servicios de la Agencia Tributaria, sino que en varios casos ha tenido ocasión de examinar directamente los referidos documentos, que, efectivamente, no permiten deducir con claridad qué cantidades se asignan a uno u otro concepto o exigen una

interpretación de los mismos para llegar a esta conclusión (por ejemplo, reducción de las cantidades pagadas cuando deja de existir la obligación de alimentos) que a veces sería muy compleja e incluso de problemático fundamento. Cabría en tales casos solicitar del Juez la pertinente aclaración, lo que sin duda correspondería al propio contribuyente, no a los citados servicios administrativos; pero aún en los supuestos en que la aclaración ha sido solicitada, el Consejo ha podido comprobar que el pronunciamiento judicial no siempre dilucida dicha cuestión.

5. Esta situación, que, como queda dicho, motiva frecuentes quejas, perjudica de manera inequívoca al contribuyente que no puede deducir la cantidad satisfecha. Pero no puede ser remediada por los servicios de la Agencia Tributaria, que se ven obligados a la aplicación de una normativa que parte de la distinción entre pensión compensatoria y pensión alimenticia, así como de la necesidad de justificar los pagos efectuados por la primera. El Consejo considera que ello da lugar a una aplicación injusta de las normas del Impuesto sobre la Renta y que, por tanto, procede buscar los remedios oportunos para evitarla.

Propuesta

1. Que por esa Secretaría de Estado de Hacienda, y por las vías que se consideren oportunas, se traslade al Consejo General del Poder Judicial las dificultades e incluso la imposibilidad que encuentran los servicios de la Agencia Tributaria para admitir la reducción en la base imponible regular del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las cantidades satisfechas en concepto de pensión compensatoria, cuando las sentencias y otras resoluciones que se dictan por los Juzgados declarando la separación o el divorcio no recogen debidamente la distinción de las cantidades que corresponden a pensión compensatoria y las que, en cambio, se satisfacen en virtud de la obligación de alimentos a hijos menores de edad. Todo ello a fin de que el Consejo General del Poder Judicial adopte las medidas oportunas, en el ámbito de sus competencias, para que los Juzgados de Familia y de Primera Instancia coadyuven a la resolución del problema expuesto.

2. Que en tanto no se adopten las medidas oportunas por parte del Consejo General del Poder Judicial, y a la vista, además de la situación actual, se promueva la oportuna regulación normativa del tema a efectos de evitar el problema expuesto.

PROPUESTA 26/1999

REGLAS DE ACUMULACIÓN DE RECLAMACIONES DE DISTINTA CUANTÍA ANTE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

Motivación

1. El Consejo ha tenido ocasión de conocer diversas resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos Regionales dictadas con motivo de procedimientos en que se había decidido la acumulación de oficio de un conjunto de reclamaciones interpuestas por un mismo contribuyente. Se da además el caso excepcional de que los interesados habían solicitado previamente la acumulación de sus distintos recursos, que les había sido negada por el correspondiente Tribunal, que luego adopta en cambio de oficio esa decisión.

   En todos los casos referidos la actuación por parte de los citados Tribunales ha sido correcta, conforme a Derecho, puesto que han adoptado la decisión en virtud de lo establecido en el artículo 45 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo. Dicho artículo prevé, en efecto, que puede llevarse a cabo la acumulación de oficio "*siempre que se den los requisitos fijados por los artículos 35 y 44 del presente Reglamento para la admisión de reclamaciones colectivas o de reclamación comprensiva de dos o más actos administrativos*".

2. Si analizamos esos preceptos podemos comprobar, en primer lugar, que conforme a lo establecido en el artículo 35 sobre reclamación colectiva, y en el artículo 44 sobre acumulación por los interesados, los requisitos para la repetida acumulación son los siguientes:

   a) Que las reclamaciones se interpongan con ocasión de "declaraciones de derechos u obligaciones que afecten conjunta o solidariamente a varias personas" (artículo 35.1).

   b) Que los actos administrativos impugnados "emanen del mismo órgano de gestión, en virtud de un mismo documento o expediente y provengan los actos de una misma causa" (artículo 44.2.a).

   c) Que los actos administrativos impugnados "sean reproducción, confirmación o ejecución de otros, o en su impugnación se haga uso de las mismas excepciones o exista entre ellos cualquier conexión directa, aunque procedan de distinto documento o expediente" (artículo 44.2.b).

   No existen en estos preceptos otros requisitos para la acumulación, lo que quiere decir que, en principio, no se exige que las reclamaciones acumuladas deban tramitarse en el mismo grado de instancia: en única instancia, por no acceder en razón de la misma al recurso de alzada; o que todas las acumuladas, por exceder de esa cantidad, puedan ser objeto de este recurso de alzada.

3. Constatamos que ello es posible si analizamos las normas específicas sobre cuantía de los procedimientos contenidas en los artículos 46 y 47 del citado Reglamento, y ponemos en relación estas normas con lo dispuesto en el artículo 10 sobre competencia de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales. En efecto, no encontramos en estos preceptos ninguna norma que prohíba aquella acumulación. Por el contrario se dice lo siguiente expresamente en el artículo 47.3, aplicando una regla general a los distintos supuestos: "*En las reclamaciones acumuladas la cuantía será la correspondiente a la*

reclamación que la tenga más elevada". Lo que quiere decir que la de mayor cuantía comunica ese carácter a la de menor cuantía a todos los efectos que en Derecho procedan, puesto que ninguna salvedad al respecto figura expresamente en el Reglamento ni conocemos que exista en ninguna otra norma legal o reglamentaria.

4. Por tanto, y esto es lo que preocupa al Consejo, la inexistencia de normas específicas sobre la cuestión permite que un Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local acumule de oficio reclamaciones que tendrían que ser tramitadas en única instancia con reclamaciones que pueden ser tramitadas en las dos instancias; recordemos, además, que contra la resolución de las primeras cabría recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de la respectiva Comunidad Autónoma, mientras que contra la resolución de las segundas cabría dicho recurso ante la Audiencia Nacional.

   Y tal acumulación borraría esas diferencias por obra del artículo 47.3 antes trascrito: todas deberán pasar por la segunda instancia administrativa antes de acceder a la jurisdicción contenciosa-administrativa. El Consejo considera que de esa manera se incumpliría el principio de competencia, que es de orden público, obligando a los contribuyentes a residenciar sus posibles conflictos en Tribunales administrativos o judiciales que no corresponden al asunto debatido conforme a ese principio. Y todo ello por la carencia de una norma específica que impida la acumulación de oficio comentada o, si se quiere, por la existencia de una norma concreta, el artículo 47.3, que sin duda no ha tenido en cuenta este efecto de la regla general que establece.

5. El planteamiento es similar, desde nuestra perspectiva, en el caso de acumulación querida por los interesados, cuando la solicitan del Tribunal por cumplir los requisitos del artículo 44, como expresamente prevé el artículo 45, ambos del Reglamento. Tampoco en este caso existe norma alguna que limite esa acumulación, fuera de los requisitos antes expuestos, mientras que, por el contrario el artículo 47.2 también establece que si la reclamación se refiere a dos o más actos administrativos "*la cuantía será la del acto impugnado que la tenga más elevada*".

   Podría pensarse que en estos casos no hay desobediencia alguna al principio de competencia, puesto que a diferencia de la acumulación de oficio, son los propios particulares los que la solicitan. Pero no podríamos compartir tal conclusión porque el deseo de unir las distintas reclamaciones en un único procedimiento no debe provocar al interesado el efecto antes expuesto, ya que el principio de competencia, al ser de orden público, afecta también a la acumulación rogada. De manera que también en este caso echamos de menos normas que limiten esa acumulación en el sentido comentado.

6. Nos permitimos recordar que la actual Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al ocuparse de la cuantía del recurso dispone en su artículo 41.3 lo siguiente:

   "En los supuestos de acumulación o de ampliación, la cuantía vendrá determinada por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquéllas, pero no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de casación o apelación".

   Dada la claridad de la norma, y la evidente coherencia de la misma con el principio de competencia, consideramos que no requiere mayor comentario.

7. El Consejo tiene conocimiento de que la prudencia con que vienen actuando los Tribunales Económico-Administrativos en materia de acumulación está evitando la posible situación que

motiva la presente propuesta. Pero considera que no es éste un tema que deba quedar a la decisión de cada Tribunal, aunque manifestamos nuestra confianza en la precaución con que suelen decidir las acumulaciones en razón de la prevalencia del repetido principio. Siguiendo la pauta de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa sería por ello necesario que una norma de rango legal o una modificación del propio reglamento declararan la imposibilidad de acumular reclamaciones de distinta cuantía o la no comunicación a la inferior de la más elevada a los efectos de la segunda instancia. Y a tal fin, debe tenerse en cuenta que así se interpretaba el anterior Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, contenido en el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, cuando en su artículo 49 precisaba que podían decidir la acumulación los Secretarios y Jefes de Vocalías de los Tribunales "ante los que se tramiten en el mismo grado de instancia dos o más reclamaciones de igual clase".

8. No obstante lo expuesto, la nueva norma deberá tener en cuenta las especialidades previstas en el ordenamiento tributario. Así, la exigencia de acumulación en el caso de recursos o reclamaciones cuando se impugne no sólo la sanción, sino también la cuota tributaria (artículo 34.4 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes).

Propuesta

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda se adopten las medidas oportunas a los efectos de modificación del vigente Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas con el fin de que la posible acumulación de los recursos presentados por los contribuyentes no implique excepción al principio de competencia de los referidos Tribunales en virtud de la cuantía de cada una de las reclamaciones acumuladas.

PROPUESTA 27/1999

MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DE REGISTRO MERCANTIL CON LA FINALIDAD DE QUE PARA LA INSCRIPCIÓN DEL NOMBRAMIENTO COMO ADMINISTRADOR DE UNA SOCIEDAD SEA IMPRESCINDIBLE LA EXPRESA ACEPTACIÓN DEL INTERESADO

Motivación

1. El Consejo para la Defensa del Contribuyente considera, a la vista de las responsabilidades de todo tipo que la legislación positiva impone a los administradores de una sociedad -de las que a este Consejo le preocupan especialmente las de carácter tributario- que sería necesario reforzar los mecanismos que permitan garantizar que la persona que sea nombrada administrador de una sociedad haya conocido y aceptado efectivamente este nombramiento, haciendo desaparecer, en la medida de lo posible, los riesgos de que quien sea nombrado administrador de una sociedad mercantil pueda desconocer o afirmar que desconoce esta circunstancia, debido a la actuación dolosa de otras personas o incluso del propio administrador.

2. Este Consejo ha llegado a esta conclusión como consecuencia de un expediente tramitado por el mismo, en el que, en resumen, el administrador de una sociedad, inscrito como tal en el Registro Mercantil, afirma que sólo tuvo conocimiento de su nombramiento como consecuencia de la derivación de responsabilidad por causa de deudas tributarias no satisfechas por la entidad, constando en el expediente que ello motivó una actuación en vía penal por parte del contribuyente que no prosperó por entender dicha jurisdicción que había prescrito el posible delito cometido por quienes habían procedido a formalizar su nombramiento como administrador y a su consiguiente inscripción registral, sin haber entrado en el análisis de los hechos, dada la invocación y aplicación de esa prescripción. Todo ello ha obligado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conforme a Derecho, a la efectiva derivación de la indicada responsabilidad por deudas tributarias.

3. A la vista de dicho expediente, y sin pretender en ningún caso sentar los hechos del mismo ni valorar lo decidido por el juez penal, el Consejo ha llegado a la conclusión de que convendría exigir que la aceptación de una persona para ser nombrada administrador de una sociedad conste en un documento cuya firma se legitime por Notario, de manera que éste deba proceder al reconocimiento de la firma, sin que el nombramiento pueda acceder al Registro Mercantil sin este requisito.

   En realidad, se trata de extender esta exigencia, que ya existe cuando el administrador ha sido nombrado por la Junta General (o, en su caso, por el Consejo de Administración) en su ausencia, a todos los supuestos, incluidos aquellos en que el Secretario del Consejo certifica que el administrador se encuentra presente y acepta su cargo. De esta manera se conseguiría un doble control: el que ejerce el propio secretario del Consejo pero también el que ejercería el Notario, de forma que si el primero no se realiza adecuadamente pueda todavía surtir efectos el segundo.

4. La actual regulación se encuentra en los artículos 138 y siguientes del Reglamento del Registro Mercantil (Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio), de los que nos detendremos especialmente en dos preceptos: el artículo 141, que regula la aceptación del nombramiento, y el artículo 142, que se refiere al título inscribible para el nombramiento de administradores.

De conformidad con el primero de los preceptos citados, "*No podrá inscribirse el nombramiento de los administradores en tanto no conste su acept*ación". Por lo que se refiere al título inscribible, señala el art.142:

> *"1. La inscripción del nombramiento de los administradores podrá practicarse mediante certificación del acta de la Junta General o, en su caso, del Consejo de Administración en que fueron nombrados, expedida en debida forma y con las firmas legitimadas notarialmente, por testimonio notarial de dicha acta o mediante copia autorizada del acta notarial a que se refieren los artículos 101 y siguientes.*
>
> *Si el nombramiento y la aceptación no se hubiesen documentado simultáneamente, deberá acreditarse esta última bien en la forma indicada en el párrafo anterior, bien mediante escrito del designado con firma notarialmente legitimada.*
>
> *2. También podrá inscribirse el nombramiento mediante escritura pública que acredite las circunstancias del nombramiento y de la aceptación".*

La solución defendida por este Consejo como conveniente precaución para evitar situaciones como la descrita, exigiría, sin duda, la modificación de este último precepto.

Propuesta

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda, y por los cauces que se estimen oportunos, se ponga en conocimiento de esta cuestión al Ministerio de Justicia, con la finalidad de que se tomen en cuenta las consideraciones antes expuestas para proceder a una reforma del precepto más arriba trascrito del Reglamento de Registro Mercantil, de manera que se exija en todo caso la aceptación del designado como administrador con firma notarialmente legitimada, o cualquier otra solución que garantice la aceptación del designado.

PROPUESTA 28/1999

COMUNICACIÓN DE INFORMACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LAS COMISIONES DE ASISTENCIA JURÍDICA GRATUITA

Motivación

1. Desde el comienzo de sus actuaciones el Consejo para la Defensa del Contribuyente ha recibido frecuentes y reiteradas quejas de los contribuyentes sobre la exigencia de tasas catastrales correspondientes a las certificaciones emitidas a petición de quienes solicitan el beneficio de justicia gratuita. Dichas quejas, en numerosos casos, no sólo venían motivadas por el pago de las tasas, a pesar de su pequeña cuantía, sino también por el hecho de tener que obtener tales certificaciones de ausencia de bienes y presentarlas junto a su solicitud de justicia gratuita.

2. El Consejo se ocupó del primer tema en su propuesta 13/97 sobre "Exigencia de tasas catastrales para obtener la certificación a efectos de acreditar la ausencia de bienes para solicitar la asistencia jurídica". En ella se proponía, fundamentalmente, que no fueran los interesados los que se ocuparan de obtener certificados, sino que las Comisiones de Asistencia Jurídica Gratuita recabasen directamente de la Dirección General del Catastro la información necesaria para la tramitación de las solicitudes. De esta manera no se exigiría el pago de las referidas tasas, puesto que, en primer lugar, esa información no tenía que formalizarse en certificaciones; y en segundo lugar, aún si así fuera, el Consejo consideraba que quedarían exentas de tributación en cuanto que la Ley 13/1996 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establecía, en su artículo 33,4 la exención a favor del Estado y los demás entes públicos territoriales e institucionales.

3. En efecto, como expone el "*Informe de la Secretaría de Estado de Hacienda sobre las propuestas efectuadas",* que figura como anexo de la Memoria de este Consejo correspondiente a 1997, la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, modificó la redacción de dicho artículo 33.4, dejando expresamente otorgada la exención a "las instituciones que soliciten la información catastral para la tramitación de los procedimientos de asistencia jurídica gratuita".

   Además de ello, ese informe explica que la Dirección General del Catastro envió instrucciones a las distintas Gerencias Regionales y Territoriales para que facilitaran al Ministerio de Justicia la información necesaria.

4. No obstante, este Consejo sigue recibiendo quejas de los contribuyentes con el contenido antes expuesto en el número 1º. Y ello se debe a que en gran parte de los casos siguen siendo los solicitantes, y no las citadas Comisiones, quienes se dirigen a los servicios catastrales solicitando los certificados, de manera que además de ocuparse de su obtención se ven obligados al pago de las tasas correspondientes, puesto que la exención no se concede a los particulares, sino a las "*instituciones*" que pidan la información a tal efecto. Ello provoca además un perjuicio directo a las propias Gerencias Catastrales, que deben atender a decenas de miles de personas, por tal motivo y gestionar los consiguientes certificados (según la información que nos facilita el Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, sólo ante el mismo se tramitan anualmente unas 50.000 solicitudes).

5. El Consejo insiste en que esta situación debe ser evitada en beneficio de todos.

La Ley 1/1996, de 10 de enero, reguladora de la Asistencia Jurídica Gratuita regula la actuación de las citadas Comisiones y establece, en particular, en su artículo 17:

"...Para verificar la exactitud y realidad de los datos económicos declarados por el solicitante del derecho a la asistencia jurídica gratuita, la Comisión podrá realizar las comprobaciones y recabar la información que estime necesarias. En especial, podrá requerir de la Administración Tributaria correspondiente la confirmación de la exactitud de los datos de carácter tributario que consten en la documentación de esta naturaleza presentada con la solicitud"

Por su parte, el Reglamento de esta Ley contenido en el Real Decreto 2103/1996, de 20 de septiembre, reitera ese precepto legal en su artículo 6,2 c). Además, dice lo siguiente en el artículo 14,2:

"...A los efectos previstos en el apartado anterior, y de conformidad con lo establecido por el artículo 17 de la Ley de Asistencia Jurídica Gratuita, la Comisión podrá recabar de la Administración Tributaria correspondiente la confirmación de los datos de carácter tributario que consten en la documentación de esta naturaleza presentada con la solicitud, siempre que lo estime indispensable para dictar resolución.

La petición de esta información se hará mediante escrito firmado por el Secretario de la Comisión."

6. Conforme a estos preceptos, estima el Consejo que deben ser las propias Comisiones las que soliciten los datos requeridos, o la confirmación de los mismos, a la Administración Tributaria. Y que a tal fin es necesario arbitrar un procedimiento de colaboración entre las Comisiones y la Administración Tributaria que evite la solicitud y emisión masiva de tales certificados. Los hechos indican que las actuaciones llevadas a cabo hasta ahora y las soluciones que se vienen aplicando en el ámbito de algunos Colegios de Abogados han aligerado el problema pero aún no le han dado la debida solución.

   No le corresponde al Consejo en este caso proponer concretos procedimientos o medidas administrativas. Por una parte, éstos dependerán de las normas y criterios de actuación de los distintos servicios de la Administración Tributaria. Y por otra, de esos mismos condicionantes de las respectivas Comisiones de Asistencia Jurídica Gratuita. Confiamos en que el Ministerio de Justicia, los Colegios de Abogados y la Administración Tributaria dependiente de esa Secretaría de Estado de Hacienda, encontrarán sin duda, las soluciones operativas que eviten la situación actual, que, por lo que hemos podido detectar, a todos, incluidos los solicitantes, causa insatisfacción.

   Sólo nos permitimos advertir que dichas soluciones exigirán, posiblemente, la modificación del Anexo I del Reglamento citado, que contiene el modelo normalizado de solicitud y una relación de los documentos que deben adjuntarse, entre la que se cita: "*certificado de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio o del Impuesto sobre Sociedades*" (una nota advierte en relación con los dos primeros tributos que se refiere a la liquidación correspondiente a todos los integrantes de la unidad familiar); y "*Fotocopia títulos de propiedad bienes inmuebles*"

7. En relación con lo anterior debemos recordar que, aunque la cuestión se ha planteado en relación con el pago de las tasas catastrales la gestión de estos certificados afecta también a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como claramente se deduce del anexo 1 del Reglamento, según acaba de exponerse. La Ley 1/1996 concede el derecho a la asistencia

jurídica gratuita a "*aquellas personas físicas cuyos recursos e ingresos económicos comprendidos anualmente por todos los conceptos y por unidad familiar, no superen el doble del salario mínimo interprofesional vigente en el momento de efectuar la solicitud*" (artículo 3.1). Y tratándose de personas jurídicas, aquellas cuya base imponible en el Impuesto sobre Sociedades "*fuese inferior a la cantidad equivalente al triple del salario mínimo interprofesional en cómputo anual*" (artículo 3.6). En ambos casos se trata de reglas generales, conteniendo además esa Ley la posibilidad de exclusión de esos beneficios cuando los signos externos de capacidad económica no correspondan a los datos anteriores (artículo 4) o el reconocimiento excepcional del Derecho en casos en que los ingresos superen los indicados límites (artículo 5º). Lo que nos interesa ahora destacar (sin perjuicio de analizar en otro momento algunas cuestiones de fondo que plantea la redacción de los preceptos legales) es que todo ello conlleva también la masiva solicitud de certificados a la citada Agencia Estatal de Administración Tributaria, realidad que también tenemos en cuenta para formular la propuesta, puesto que en múltiples ocasiones el Consejo ha recibido quejas sobre la dilación en la obtención de certificaciones emitidas por dicho órgano.

Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda y por las vías que se consideren procedentes se haga saber al Ministerio de Justicia y al Consejo General de la Abogacía la conveniencia de establecer con la Dirección General del Catastro y con la Agencia Estatal de Administración Tributaria un procedimiento para la obtención de la información necesaria para las actuaciones de las Comisiones de Asistencia Jurídica Gratuita, interesando en especial que la citada Dirección General y la Agencia Estatal de Administración Tributaria analicen la cuestión planteada a los efectos de organizar los medios para facilitar dicha información.

PROPUESTA 29/1999

GESTIÓN DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS CUANDO EL BENEFICIARIO RESULTA DEUDOR FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA

Motivación

1. Este Consejo entiende que durante el periodo de tiempo que la norma concede a la Administración Tributaria para realizar una devolución tributaria (por ejemplo, los seis meses previstos en el artículo 85.1 de la Ley 40/1998 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), ésta puede realizar las comprobaciones que estime oportunas tendentes a la práctica de una liquidación provisional, o a la determinación de las posibles deudas que el contribuyente tenga a su vez frente a la Hacienda Pública, deudas que pudieran dar lugar, en su caso, al embargo de la devolución o la adopción de una medida cautelar sobre la misma. A juicio de este Consejo, estas tareas de investigación y comprobación pueden justificar, durante este periodo de tiempo, la no realización de devoluciones que, de otra forma, podría efectuarse con mayor celeridad. Conviene aclarar que nos estamos refiriendo básicamente aquí a aquellas situaciones en que, debido a la mecánica de los impuestos, la Administración Tributaria tiene que proceder a reintegrar al obligado tributario una cantidad de dinero, tratándose por tanto de devoluciones de ingresos que pudieran calificarse no tanto de indebidos como de superiores a la cuota final.

2. No obstante, no parece conveniente que durante ese periodo de tiempo se haga referencia, en las comunicaciones que puedan hacerse al contribuyente que solicita información acerca de su devolución, a la existencia de una "*retención*" de la misma. Efectivamente, el concepto de "*retención*" es un concepto técnico-jurídico que tiene un significado propio y que en opinión de este Consejo no puede entenderse aplicable en esta fase del procedimiento. En definitiva, durante el periodo 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.

3. Ahora bien, 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.

4. 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 autodeclaración 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.

   Cosa distinta es que el órgano competente para realizar las devoluciones, por motivos de exceso de trabajo, no pueda efectuarlas en el plazo señalado por la norma, caso en el que no estaremos en presencia de una "*retención*" de la devolución sino de un retraso de la misma, motivado por un problema de gestión. En estos supuestos, deberá informarse en este sentido al contribuyente, dando lugar lógicamente la devolución tardía al pago de intereses de demora a su favor.

5. Además, conviene señalar que cuando exista una devolución tributaria pendiente a favor del contribuyente que a su vez tenga deudas frente a la Hacienda Pública, puede acudirse al procedimiento de la compensación regulado en los artículos 68 de la Ley General Tributaria y 63 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, siempre que se den los requisitos que en dichas normas se establecen. En particular, si se acuerda la compensación de oficio de estas deudas a favor de la Hacienda Pública con las devoluciones tributarias reconocidas a favor del contribuyente, deberán respetarse las normas procedimentales contenidas en el Reglamento General de Recaudación. En especial, debe recordarse que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 66.1 del Reglamento General de Recaudación, el acuerdo de compensación debe ser notificado al interesado.

6. Por último, hay que recordar que cuando se acuerden estas medidas cautelares o el embargo de las devoluciones, deberá tenerse en cuenta la cuantía de la deuda del contribuyente; de manera que sea posible, en caso de que esta deuda sea inferior al importe de la devolución, devolver la diferencia al contribuyente, articulando si fuera preciso los mecanismos informáticos que permitan fraccionar el importe a devolver. Todo ello con la finalidad de respetar el principio de proporcionalidad en los términos establecidos en los artículos 128 y 131 de la Ley General Tributaria.

Propuesta

Que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se recuerden o, en su caso, se adopten las medidas que considere procedentes para gestionar conforme a lo expuesto las devoluciones tributarias a los contribuyentes cuando éstos a su vez resulten deudores frente a la Hacienda Pública, articulándose los mecanismos jurídicos oportunos para la adopción de las medidas cautelares, embargos o compensaciones que correspondan en cada caso.

PROPUESTA 30/1999

ACTUACIONES PARA LA EMISIÓN DE CERTIFICACIONES CATASTRALES DE EXISTENCIA O CARENCIA DE BIENES, REFERIDAS A LA TOTALIDAD DEL TERRITORIO DE RÉGIMEN COMÚN

Motivación

1. La exigencia de certificaciones catastrales acreditativas de la existencia o carencia de bienes para los más diversos fines, como la convocatoria de ayudas oficiales, la convocatoria de becas, o el beneficio de justicia gratuita, entre otros, ha determinado un aumento progresivo de las solicitudes de este tipo de certificaciones que se reciben tanto en las Gerencias del Catastro como en la propia Dirección General.

   Con el fin de agilizar el servicio de atención de estas solicitudes y de evitar costes económicos a los ciudadanos, así como un exceso de trabajo para la Administración del Estado, se han adoptado medidas como la remisión a las Comunidades Autónomas. de los ficheros de información catastral de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, aprobada mediante la Resolución de la Dirección General del Catastro de 5 de abril de 1999, con lo que dichas Administraciones disponen de información actualizada suficiente que, en materia de política de subvenciones y ayudas, hace innecesario que se exija a los ciudadanos la aportación de la certificación catastral.

2. No obstante lo anterior, el número de solicitudes que deben ser atendidas por los servicios del Catastro sigue siendo muy elevado, planteándose en su emisión las siguientes dificultades e insuficiencias:

   a) La configuración de la Base de Datos Catastral permite a las Gerencias del Catastro emitir las referidas certificaciones exclusivamente sobre los bienes inmuebles localizados en su ámbito territorial.

   b) La Dirección General del Catastro ha realizado ya la unificación en una única base de datos provincial de la información que anteriormente estaba referida al ámbito de la Gerencia Territorial (Capital y Provincia). No obstante, este esfuerzo únicamente ha permitido que en la actualidad se emitan certificaciones de ámbito provincial.

   Las solicitudes de certificación catastral sobre existencia o carencia de bienes respecto a ámbitos que exceden del provincial y que pueden referirse a todo el territorio nacional (entendido como territorio de régimen común, puesto que el Catastro carece de información sobre el País Vasco y Navarra), son atendidas directamente por la Dirección General del Catastro acudiendo a la Base de Datos Nacional. Se cifra aproximadamente en 4.500 el número de solicitudes de este tipo que se reciben anualmente por la Dirección General del Catastro, directamente o por conducto de sus servicios periféricos.

   Estas certificaciones adolecen de ciertas deficiencias puesto que la información recogida actualmente en la Base Nacional está referida a los datos del último padrón consolidado, pudiendo haberse producido variaciones en la situación del contribuyente con posterioridad.

   La deficiencia quedaría solventada si desde cualquier centro de cálculo territorial se pudiera acceder a la Base de Datos Nacional, siempre que toda actualización que se realizara en el territorio tuviera su reflejo inmediato en la Base de Datos Nacional.

3. El proceso, ya iniciado, de instalación de redes de conexión directa entre la Base de Datos Nacional y la que existe en cada Gerencia permitirá resolver el desfase que en la actualidad se produce, facilitando la inclusión en la Base Nacional únicamente de aquellos datos esenciales para la identificación tanto de los titulares como de los bienes inmuebles, manteniéndose la necesidad de que las certificaciones que requieran datos específicos del inmueble, como antigüedad, tipología constructiva, etc. sean emitidas por la Gerencia Territorial respectiva.

Es indudable que la solución mencionada requiere inversiones en materia informática, si bien debe considerarse que la situación actual puede estar propiciando determinados fraudes y que, cuando menos, está impidiendo un conocimiento real de la titularidad de los bienes inmuebles.

Este Consejo considera que las certificaciones sobre existencia o carencia de bienes deberían estar referidas a todo el territorio de régimen común.

Atendiendo a lo expuesto se considera adecuado formular la siguiente propuesta.

Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se adopten las medidas oportunas para impulsar y agilizar el proceso de instalación de las redes que permitan la incorporación de información en tiempo real en la Base de Datos Nacional, así como la emisión, una vez consultada dicha Base, de las certificaciones catastrales que no requieran información específica, obrante únicamente en las bases de datos territoriales.

PROPUESTA 31/1999

POSIBILIDAD DE CAMBIO DE OPCIÓN DE LA MODALIDAD DE TRIBUTACIÓN UNA VEZ CONCLUÍDO EL PLAZO DE DECLARACIÓN VOLUNTARIA DEL IRPF

Motivación

1. En este Consejo para la Defensa del Contribuyente se han recibido algunas quejas en relación con la imposibilidad de revocar el derecho de opción por la modalidad de tributación separada o conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una vez finalizado el plazo de declaración voluntaria. Para su adecuada valoración se hace imprescindible atender a la evolución legislativa de dicha opción.

   La derogada Ley 18/1991, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 88, párrafos segundo y tercero, establecía:

   "La opción ejercitada inicialmente para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo.

   En caso de falta de declaración, los sujetos pasivos tributarán individualmente, salvo que manifiesten lo contrario en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración".

   Este Consejo ya tuvo ocasión de advertir sobre los problemas que dicha normativa generaba a la hora de su aplicación y que había movido también al Defensor del Pueblo a sugerir modificaciones a la Secretaría de Estado de Hacienda.

   Tales problemas derivaban principalmente de los conflictos planteados por los contribuyentes, que daban a la primera parte de ese precepto el sentido de una regla general no aplicable en determinados supuestos, tales como la rectificación de esa opción mediante la presentación de declaraciones complementarias durante el período de presentación voluntaria de las declaraciones de dicho tributo basándose en posible error de hecho o de Derecho. La Dirección General de Tributos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conforme a la letra de la Ley, mantuvieron la imposibilidad de rectificación de la opción una vez ejercitada, doctrina que fue apoyada en diversos pronunciamientos judiciales.

2. No obstante, el Tribunal Económico-Administrativo Central, con motivo de un recurso de alzada para la unificación de doctrina, mantuvo en su Resolución de 3 de diciembre de 1997 la posibilidad de cambiar dicha opción en el caso debatido, formulando algunas consideraciones generales que deben tenerse en cuenta:

   a) La invocación al principio general de que nadie puede ir en contra de sus propios actos no era aplicable a la revocación de la opción, puesto que, de una parte, existía norma directamente aplicable, y de otra, no concurrían las circunstancias que lo harían procedente.

   b) Existían razones para atender a la finalización del plazo de declaración como momento de irrevocabilidad de la opción ejercitada.

   c) La posibilidad de modificar la opción no contradecía ni distorsionaba el esquema y la normativa prevista para la rectificación de las autoliquidaciones.

   d) El tenor literal del artículo 88 de la Ley 18/1991 y el término "inicialmente" no apoyaban una interpretación restrictiva del precepto sin que al ejercicio de la opción le afectasen

durante el plazo de declaración las limitaciones del artículo 116 de la Ley General Tributaria.

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sentencia de 21 de febrero de 1997) ha sostenido la posible modificación de la opción en el plazo de cinco años, equivalente al procedente para la solicitud de ingresos indebidos.

3. Así las cosas, la Ley 40/1998 ha establecido la posible revocación de la opción hasta tanto concluya el plazo para realizar la declaración señalando expresamente en su artículo 69, bajo el rótulo "Opción por la tributación conjunta", lo siguiente:

   "1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del Impuesto y las disposiciones del presente título, siempre que todos su miembros sean contribuyentes por este Impuesto. La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

   2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen. La opción ejercitada para un mismo período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración. En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración Tributaria".

4. La nueva regulación, a juicio de este Consejo para la Defensa del Contribuyente, ha ponderado las siguientes cuestiones:

   a) Que las nuevas declaraciones que se formalicen en plazo reglamentario de presentación voluntaria de las mismas no lesionan intereses de terceros ni menoscaban los principios generales del Derecho, puesto que la opción por el régimen de tributación es una simple manifestación de voluntad, pero no de conocimiento, es decir, una manifestación unilateral y recepticia de excluir la aplicación de una parte de la normativa aplicable para someterse a otro régimen normativo previsto de forma alternativa.

   b) Con ello también se han despejado las dudas sobre la aplicación de la doctrina de los actos propios, pues para que ésta fuese aplicable resultaría necesario que se produjese, según la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, una contravención a la buena fe y una lesión a las disposiciones que los terceros hayan podido adoptar sobre la base de la confianza que en ellos suscitara la actitud del contribuyente.

   c) La facultad otorgada por la legislación al sujeto pasivo para la elección de la opción por la tributación conjunta o individual, constituye un derecho potestativo concedido por la Ley al servicio del interés particular de su titular y dirigido a facilitarle el cumplimiento de sus deberes o a configurar un régimen más ajustado a sus circunstancias concretas o a su verdadera capacidad económica.

   d) La modificación de la opción dentro del plazo voluntario de presentación de la declaración resulta perfectamente posible atendido, de una parte, el tenor literal del artículo 116 de la Ley General Tributaria, toda vez que la eficacia de la declaración inicial quedaba diferida hasta tanto no finalizase el plazo de declaración y, de otra, que la vinculación del contribuyente a su declaración se limita necesaria y exclusivamente a los datos de hecho.

Justamente por ello no resultaba adecuado aludir en estos casos a error material, de hecho o aritmético ni a la aplicación de la doctrina de los actos propios, porque el cambio de opción en la forma de calcular el impuesto no implica modificación alguna en los hechos declarados. Ante una pretensión de cambio de opción no estamos, por tanto, frente a una posterior declaración que modifica los hechos recogidos en la primera, sino ante unos mismos hechos que, no obstante, y en ejercicio de la opción que concede la Ley del Impuesto sobre la Renta, pueden ser declarados de forma separada o conjunta por los miembros integrantes de la unidad familiar. Justamente por ello, la tradicional vinculación del declarante a lo por él declarado, a partir del artículo 116 de la Ley General Tributaria, no era operativa en este supuesto, que escapaba a la finalidad, al contenido y a los efectos del citado precepto.

5. La nueva regulación de la tributación conjunta operada por la Ley 40/1998 ha contribuido correctamente a disipar dudas que se generaban con la legislación anterior, pero guarda silencio sobre un asunto importante que ha originado diversas quejas y sugerencias de los contribuyentes. Nos referimos a la posibilidad de modificar la opción elegida en su momento en un caso de la mayor trascendencia para la esfera jurídica y económica del contribuyente y de la unidad familiar: cuando la Administración Tributaria procede a la práctica de la nueva liquidación como consecuencia de las actuaciones de comprobación o investigación.

   En estos casos, teniendo en cuenta lo expuesto, el Consejo opina que debe buscarse una solución que permita modificar la opción inicial si así interesa al contribuyente una vez conocido el resultado de esa comprobación o inspección.

   Es fácil comprender que si se sigue este planteamiento se originarán problemas de gestión, que harán aún más laboriosas unas actuaciones administrativas, ya difíciles, que están siendo llevadas a cabo con gran esfuerzo y orden general por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Pero el Consejo estima que los argumentos anteriores deben ser tomados en consideración, y que dicha Agencia Estatal sabrá encontrar soluciones operativas.

6. Efectivamente, también habría de concederse dicha posibilidad a quien ve incrementada su liquidación tributaria como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación de investigación, sobre todo en los casos en que estas actuaciones se traducen en rectificación de las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes sin imposición de sanciones, lo que evidencia que la opción pudo ejercerse con un incorrecto conocimiento o percepción de los hechos o de las normas, sin ánimo de defraudación. Recuérdese que la Ley concede un plazo de diez días para pronunciarse sobre dicha opción a quien no haya presentado su declaración y es requerido por la Administración.

   Entiende este Consejo que con dicha modificación normativa no se facultaría un cambio de opción caprichoso o libre por parte del contribuyente, sino que más bien se modularían los efectos del ejercicio inicial cuando a los hechos que sirvieron de fundamento para realizar la declaración se añaden otros determinantes de un aumento de la base imponible declarada que no fueron ocultados o que de haber sido debidamente conocidos o valorados a efectos fiscales podían haber inducido a un tipo de declaración individual o conjunta, distinta de la presentada.

7. Conviene insistir, por último, en que, en opinión de este Consejo, con dicho cambio no se estaría incurriendo en vulneración de los actos propios, puesto que tal doctrina resulta de aplicación cuando entre la conducta anterior y la pretensión posterior existe una perfecta

identidad, extremo éste que no concurriría en los casos a que hemos hecho referencia, donde se altera esa situación de partida.

De esta manera, si debe rechazarse el cambio de opción por la mera decisión del contribuyente para el mismo ejercicio, debe permitirse cuando las circunstancias posteriores hayan modificado la situación inicial mediante un incremento de la base imponible, bien sea a través de una declaración complementaria o como consecuencia de una comprobación administrativa, como es lógico en los casos en que esta actuación da lugar a rectificación de la autoliquidación presentada sin imposición de sanciones.

Propuesta

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda, y previo el análisis correspondiente de sus Centros Directivos competentes en la materia, en especial la Dirección General de Tributos, se promuevan las modificaciones normativas oportunas para permitir en los casos expuestos el cambio de opción de tributación ejercida por los contribuyentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

PROPUESTA 32/1999

APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LAS ACTUACIONES DE EMBARGO REALIZADAS POR LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

Motivación

1. Se han recibido en este Consejo diversas quejas de contribuyentes relativas a la excesiva diferencia entre el valor considerado como de mercado de los bienes trabados por los órganos de Recaudación y la cuantía de las deudas apremiadas.

   Estas quejas se refieren a diversos ámbitos de actuación de los órganos de Recaudación de la Agencia Tributaria tanto a nivel de Unidades de Recaudación Automatizadas que gestionan deudas de escaso importe, como de actuaciones seguidas por las Dependencias Provinciales y Regionales de Recaudación, que tramitan expedientes de cuantía más elevada.

2. Las razones esgrimidas por los órganos de Recaudación han sido diversas:

   a) En las actuaciones de las Unidades Automatizadas las quejas han sido motivadas por las trabas de vehículos cuyo valor supera ampliamente las deudas en ejecutiva. Los órganos de recaudación informan a los contribuyentes que dichas actuaciones responden a procesos automatizados, masivos y centralizados en los que se procede a la traba de todos los vehículos que figuren a nombre del contribuyente en las Bases de Datos Tributarias. Por otra parte, cuando una vez recibida la notificación del embargo, el contribuyente ha procedido al abono de la deuda pendiente han surgido problemas de retrasos en notificar a la Dirección General de Tráfico el levantamiento de los referidos embargos ya que dicho levantamiento no se realiza de forma automática por el órgano recaudador encargado de la gestión del expediente, sino que también se realiza de forma centralizada.

   b) En las actuaciones de las Dependencias Regionales y Provinciales de Recaudación, se justifica el referido exceso en el hecho de que los procedimientos de enajenación forzosa previstos en el Reglamento General de Recaudación (concurso, subasta o adjudicación directa) suponen una importantísima distorsión en las reglas del mercado, especialmente en el de bienes inmuebles, siendo habitual el que se proceda a la adjudicación de los bienes por un valor muy inferior al del mercado, valoración que sirve de referencia según el artículo 139.1 del Reglamento General de Recaudación, o bien que la misma quede desierta, por lo que si se realizara la traba de bienes por un valor próximo al de mercado es posible que no se cubriese la totalidad de la deuda pendiente (incluidos intereses y costas) con el consiguiente perjuicio y menoscabo en los derechos de la Hacienda Pública, así como la posible responsabilidad por alcance de los funcionarios que tienen a su cargo la gestión del expediente.

3. A la vista de estos problemas, el Consejo ha estudiado el asunto desde una perspectiva que trataría de conciliar dos principios básicos: el respeto al principio de proporcionalidad en las actuaciones de la Administración Tributaria y el deseo de evitar que se ocasionen perjuicios a los derechos de contenido económico de la Hacienda Pública. Y a tal efecto se permite recordar que si bien los deudores responden frente al acreedor con todos sus bienes y derechos, conforme al artículo 1.911 del Código Civil, la Hacienda Pública acreedora, que tiene el privilegio otorgado por el Derecho de hacer efectivas directamente los créditos mediante el procedimiento ejecutivo, está obligada a que sus actuaciones en defensa del interés público se ajusten a un principio básico de proporcionalidad. Este principio ha sido

invocado en diversas ocasiones por el Tribunal Constitucional y expresamente en relación con actuaciones de la Administración Tributaria en su Sentencia 50/1995.

4. El principio de proporcionalidad, principio general del Derecho, se encuentra reflejado en nuestro ordenamiento tributario con carácter general en el artículo 2 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, que lo señala como un principio básico en la aplicación del sistema tributario, y de forma particular en lo referente a las actuaciones recaudatorias en el artículo 131,1 de nuestra Ley General Tributaria (según redacción de la Ley 25/1995) que dispone que los embargos han de respetar siempre el mismo.

   Por consiguiente hay que interpretar, de acuerdo con dicho principio básico, las actuaciones de embargo de los órganos de recaudación que según la propia Ley General Tributaria se han de efectuar sobre bienes del deudor "*en cuantía suficiente*" para cubrir el importe de la deuda, los intereses y las costas del procedimiento y que se encuentran desarrollados en diversos preceptos del Reglamento General de Recaudación, en especial en sus artículos 110.1 (embargo de bienes en cantidad suficiente a juicio de los Jefes de Dependencias y Unidades de Recaudación), 115.1 (ampliación del embargo a otros bienes, si se estima que los trabados anteriormente no son suficientes), 145.1 (bienes embargados que cubran con prudente margen de holgura el débito perseguido, evitando la venta de los de valor notoriamente superior) y 152.3 (devolución al deudor de los bienes no enajenados si se ha cubierto el débito).

   Una posible quiebra del principio de proporcionalidad en las actuaciones de Recaudación no puede encontrar fundamento, a juicio de este Consejo, en la existencia de procedimientos masivos y centralizados de traba de bienes o en la ineficiencia que la propia Administración Tributaria pueda tener en los procedimientos de enajenación de bienes embargados.

5. Por otra parte, hay que señalar que, en opinión de este Consejo, quedaría a salvo la posible responsabilidad por alcance de los funcionarios de Recaudación que procediesen a la traba de bienes cuyo valor cubriera de forma ajustada el importe de los débitos perseguidos (incluidos intereses y costas) ya que, en estos casos, si se produjese un menoscabo en los derechos de la Hacienda Pública al no cubrir el importe obtenido en la enajenación de los bienes la totalidad de los débitos, dicho perjuicio se habría originado como consecuencia de una deficiencia en los procedimientos de enajenación establecidos y no en una actuación negligente de los funcionarios encargados de la gestión del expediente.

6. La propuesta, por consiguiente, va dirigida a que los órganos de Recaudación de la Agencia Tributaria no procedan a la traba de bienes cuyo valor exceda de forma notoria a los débitos perseguidos para asegurar de esta forma el respeto al principio de proporcionalidad y, en definitiva, a los derechos y garantías de los contribuyentes. En particular, se debe evitar la traba de varios bienes cuando el valor de uno sea razonablemente suficiente para atender al pago de la deuda tributaria.

   Sin embargo hay que hacer notar que existen supuestos en que puede suceder que el valor del bien sea superior a la deuda tributaria sin que por ello haya que entender conculcado el principio de proporcionalidad, como ocurre siempre que existe un único bien embargable o cuando existiendo varios los que deben embargarse en primer lugar no son suficientes para cubrir el importe de la deuda, siendo necesario proceder al embargo de un bien cuyo valor en este caso puede exceder al del resto de la deuda que queda por cubrir.

A juicio de este Consejo, un valor de referencia que podría asegurar el prudente margen de holgura previsto en nuestra legislación podría venir dado por el tipo previsto para la segunda licitación en las subastas (75 % del valor de mercado de los bienes).

Propuesta

Que por parte de la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en especial del Departamento de Recaudación, se dicten instrucciones a los órganos de Recaudación Ejecutiva que aseguren la aplicación efectiva del principio de proporcionalidad en los embargos, evitando trabas de bienes cuya valoración exceda de forma notoria a los débitos (incluidos intereses y costas). En opinión de este Consejo no sería procedente la traba de bienes cuya valoración determinada por el tipo previsto para la subasta en segunda licitación (75 % del valor de mercado) exceda del valor de los débitos perseguidos.

PROPUESTA 33/1999

INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS DE UN EJERCICIO DERIVADO DE LA CORRECCIÓN DE LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS A UN EJERCICIO POSTERIOR

Motivación

1. Se han tramitado ante este Consejo diversas quejas de contribuyentes que parten todas ellas de unos hechos bastante homogéneos, y que, de forma sintética, se pueden resumir de la siguiente manera:

   a) Presentación de la declaración-liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de un ejercicio fiscal, en la cual se reflejan unos determinados ingresos de acuerdo con un criterio de imputación temporal que el declarante considera correcto.

   b) Liquidación provisional practicada por parte de la correspondiente oficina gestora de la Agencia Tributaria en relación con el ejercicio inmediatamente posterior, en la que se incorporan los ingresos liquidados por el declarante en el ejercicio precedente por estimar dicha oficina que la imputación temporal efectuada por el contribuyente no había sido correcta.

   c) Recurso de reposición contra dicho acto, que es desestimado.

   d) Reclamación económico-administrativa contra el acuerdo dictado en reposición, que resulta (tras varios años de pendencia en esa vía) desestimada, aunque se reconoce expresamente al contribuyente la facultad que le asiste de instar la rectificación de la primitiva declaración, al efecto de obtener la devolución de lo excesivamente ingresado en pago de la misma.

   e) Petición del contribuyente, ante la oficina gestora, en este último sentido.

   f) Desestimación de dicha pretensión, al considerar dicho órgano que había prescrito el derecho del interesado a la devolución del ingreso indebido realizado, al haber transcurrido más de cuatro años desde que aquél presentó tal declaración, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 64, d) de la Ley General Tributaria.

2. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, en los supuestos de que éstas tuvieran en su día el carácter de a ingresar, deben adecuarse a lo dispuesto por el artículo 8º del Real Decreto 1163/1990, de 20 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, en cuyo nº 2 se establece que "*la solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la oportuna liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito tanto el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como el derecho a la devolución del ingreso indebido (...)*".

3. El artículo 64 de la Ley General Tributaria, en sus letras a) y d), en la redacción vigente, dada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, señala que prescribirán a los cuatro años, respectivamente, *"el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación" y "el derecho a la devolución de ingresos indebidos". Por su parte, el artículo 65 de aquella Ley señala que dicho plazo comenzará a contarse, en los supuestos del apartado a) del artículo 64, "desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración", mientras que en los del apartado d), "desde el día en que se realizó el ingreso indebido*".

Por otro lado, el artículo 66.1 de la Ley General Tributaria establece que el plazo de prescripción a que se refiere el apartado a) se interrumpirá, entre otros casos, *"por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase*", mientras que dicho plazo prescriptivo, en el supuesto de derecho a la devolución de ingresos indebidos, sólo 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*".

4. Conviene detenerse en analizar cuál es el fundamento jurídico de la prescripción, pues la respuesta a esta pregunta va a proporcionar la solución al problema jurídico planteado. A este respecto, la doctrina científica y la jurisprudencia han sostenido diferentes teorías (unas subjetivas y otras objetivas) sobre el fundamento de esta institución.

   Las teorías subjetivas, que tienen su reflejo en las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1984 y 26 de abril de 1988, entre otras, sitúan el fundamento de la prescripción en dos conceptos coincidentes: la idea de abandono o renuncia y la de negligencia. De esta forma, se dice que el fundamento de la prescripción está en la presunción de abandono o renuncia del derecho por parte de su titular, o, incluso, en su negligente actuación u omisión en el ejercicio del mismo.

   No obstante, la teoría predominante (así, en las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 1985, 25 de noviembre de 1986, 6 de noviembre de 1987, 2 de octubre de 1988, 28 de noviembre de 1989 y 20 de noviembre de 1990, entre otras muchas) ha tratado de hallar el fundamento de la prescripción en el dato objetivo de la necesidad de dar certidumbre a las relaciones jurídicas, es decir, en el principio de seguridad jurídica. Así, cabe citar la Sentencia del mismo Tribunal de 25 de noviembre de 1986, que señala que "*la prescripción, forma de extinción de las acciones para la defensa de un derecho cuyo origen está en lo que la doctrina ha llamado silencio de la relación jurídica, es una figura estrechamente conectada con la idea de seguridad jurídica*".

   Por último, en ocasiones la jurisprudencia citada (así, en Sentencias de 9 de septiembre de1986 y 20 de octubre de 1988, entre otras) ha sostenido un criterio mixto a la hora de formular el fundamento de la prescripción, al señalar que es una institución no fundada en los principios de justicia, sino en los de abandono o dejadez en el ejercicio del propio derecho y en el de seguridad jurídica.

5. El elemento básico que fundamenta la prescripción, pues, es el "*silencio en la relación jurídica*", atribuible a la persona que, en principio, era titular del derecho o de la acción.

   Pues bien, en supuestos como los que ahora se plantean no se puede decir que haya existido ese silencio por parte de los contribuyentes afectados, sino que, bien al contrario, en todo momento han sostenido (en algunos casos, incluso en vía jurisdiccional) la corrección del criterio de imputación utilizado en la primitiva declaración -liquidación presentada en su día, entendiendo, por tanto, contrario a Derecho el contenido en la liquidación provisional practicada por la oficina gestora (que puede ser confirmado, primero, en reposición y, después, en vía económico -administrativa).

   En estos casos, si bien el plazo de prescripción comenzó a contar una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración de referencia, dicho plazo ha de entenderse interrumpido por una serie de actos administrativos y actuaciones procesales llevados a cabo por los contribuyentes, cuyo denominador común ha sido tener por finalidad discutir la corrección

o no de la imputación temporal llevada a cabo por los mismos al realizar dicha declaración fiscal, que, por regla general, son los siguientes:

a) La liquidación provisional.
b) El recurso de reposición contra dicha liquidación.
c) El acuerdo desestimatorio del recurso.
d) La reclamación económico -administrativa contra tal acuerdo.
e) La resolución del correspondiente Tribunal Económico- Administrativo
f) El recurso contencioso presentado contra esta resolución.

Por tanto, y en virtud de tales actuaciones, en estos casos se deben entender interrumpidos los plazos de prescripción a que hacen mención las letras a) y d) del artículo 64 de la Ley General Tributaria (es decir, tanto el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, como el derecho a la devolución de ingresos indebidos), por lo que, al no haberse consumado tales plazos, han de considerarse presentadas en período hábil las solicitudes de rectificación de declaraciones que traigan su fundamento en supuestos de hecho que guarden identidad sustancial a los analizados.

6. La solución propuesta, asimismo, es respetuosa con los principios generales de buena fe y confianza legítima que deben regir en la actuación de las Administraciones Públicas y sus relaciones (artículo 3º.1 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), principios que, como una reflexión final, quizá debieran haberse tenido más en cuenta en este tipo de casos, en los que la oficina gestora, una vez que tuvo conocimiento de la imputación realizada por el contribuyente (a su juicio, equivocada) en el ejercicio fiscal precedente (al recurrir contra la liquidación tributaria practicada relativa al ejercicio posterior), bien podía haber iniciado de oficio un procedimiento de devolución de ingresos indebidos en relación con aquel ejercicio, dado que tal posibilidad (incluso podría hablarse de obligación administrativa) se halla contemplada en el artículo 4º del Real Decreto 1163/1990, ya citado. En este sentido, y aunque otra cosa pudiera parecer del tenor literal del citado artículo 8º de este Real Decreto 1163/1990, sería absurdo, en aquel momento inicial, obligar al declarante a impugnar una autoliquidación - la del primer ejercicio fiscal - que él consideraba (y puede seguir considerando) correcta.

Propuesta

Que por la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y por las vías que se considere oportunas, se comunique a las oficinas gestoras el criterio de que en los supuestos en los que un declarante impugne una liquidación provisional en la que, en cuanto al fondo del asunto, lo que se esté discutiendo sea una concreta imputación temporal de ingresos, o de gastos, o de deducciones de la cuota; etc., llevada a cabo por aquél en la autoliquidación de un ejercicio fiscal precedente, se debe considerar interrumpido, en relación con este último ejercicio, el cómputo de los plazos de prescripción contemplados en las letras a) y d) del artículo 64 de la Ley General Tributaria, gozando de eficacia interruptiva de la prescripción, a estos efectos, tanto la liquidación provisional practicada y demás actos administrativos confirmatorios de la misma, como los diversos actos de impugnación (en sede administrativa o judicial) llevados a cabo por aquél, y hasta que sea resuelta dicha controversia.

PROPUESTA 34/1999

POSIBILIDAD DE INTERVENCIÓN DE LOS SOCIOS COMO INTERESADOS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN SEGUIDO CON LA ENTIDAD TRANSPARENTE

Motivación

1. Se han recibido en este Consejo diferentes quejas presentadas por socios de entidades en régimen de transparencia fiscal, a los que la Inspección (en virtud de lo dispuesto en el artículo 387.3 del antiguo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) les imputa las bases imponibles positivas liquidadas en actas de comprobación inspectora seguidas con las sociedades transparentes. Se resumen a continuación las argumentaciones básicas que constan en los expedientes tramitados ante este Consejo, y a los que corresponden los párrafos que se transcriben.

2. Los socios de la mercantil transparente alegan su condición de "interesados" en el procedimiento de inspección seguido con esta última, "desde antes de formularse la propuesta de regularización contenida en las actas extendidas a la Sociedad transparente", considerando que el desconocimiento de su condición de interesados les provoca indefensión, que se traduce en:

   "a) No haber tenido acceso al expediente de la Inspección para formular alegaciones antes de la propuesta de Inspección (artículo 21 de la Ley 1/1998, de 28 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes).

   b) No haber tenido la posibilidad de audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución (artículo 22 de la Ley 1/1998).

   c) No haber podido presentar alegaciones al Sr. Inspector-Jefe tras elaborar la propuesta de resolución (artículo 56 del Reglamento General de la Inspección).

   d) No haber podido impugnar los actos administrativos de liquidación practicados por el Sr. Inspector-Jefe, ni haber tenido posibilidad de acceder al expediente remitido a los órganos económico-administrativos".

   Los socios de la entidad transparente, invocando el derecho que en su alegada condición de interesados les confiere el artículo 31 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, comparecen en la reclamación económico-administrativa interpuesta por la sociedad transparente contra las liquidaciones derivadas de las actas de disconformidad levantadas por la Inspección, cuya suspensión (previa aportación de garantías) fue acordada por el Tribunal Económico-Administrativo competente.

   Como consecuencia de la referida suspensión de la ejecución de las liquidaciones recurridas por la entidad mercantil transparente, los socios solicitan la paralización de las actuaciones de comprobación iniciadas por la Inspección, para imputarles las bases imponibles contenidas en unas liquidaciones que se encuentran impugnadas legalmente suspendidas.

3. De entre las diferentes cuestiones que suscitan los referidos expedientes de queja, a los efectos que ahora interesan, conviene centrarnos en las relativas a la posible condición de interesados que dicen ostentar los socios de la entidad transparente en los procedimientos de comprobación inspectora incoados frente a esta última (esta propuesta habla de los "*socios*" para simplificar la exposición como personas o entidades a las que se imputarán las bases de la sociedad transparente).

Este Consejo es plenamente consciente tanto de la variedad y complejidad de los problemas que plantea el adecuado tratamiento de los interesados en los procedimientos tributarios, como de la necesidad de ir ajustando la regulación legal y reglamentaria de tales procedimientos a las exigencias establecidas por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que siguiente en este punto la línea marcada por la Ley 30/1992, dota a los interesados de potestades, derechos y capacidad de accionar en el sistema procedimental administrativo (también en el tributario) que no están previstos ni en la Ley General Tributaria ni en los diferentes Reglamentos de desarrollo.

En este ámbito de problemas, la Ley General Tributaria ha resultado ampliamente desbordada por la Ley 1/1998, pues no recoge el concepto de interesado con carácter general para todos los procedimientos tributarios, sino que lo contempla única y exclusivamente al regular el procedimiento de revisión en vía económico-administrativa; y así su artículo 166.b) legítima para impugnar los actos de gestión a "*cualquier otra persona cuyas intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativos de gestión*".

Pero, no obstante, el silencio de la Ley General Tributaria, parece lógico pensar que si una persona está legitimada para comparecer en una reclamación económico-administrativa (procedimiento de revisión), lo esté también necesariamente para comparecer en el procedimiento de inspección cuyos actos son objeto de reclamación o recurso.

Por otra parte, el carácter supletorio de la Ley 30/1992, junto al paralelismo que respecto de ella establece, en este punto, la Ley 1/1998, permite apoyarse en ambas para otorgar sustantividad a la categoría subjetiva de los interesados en el procedimiento de inspección.

4. En este orden de cosas, y ciñéndonos en lo que ahora interesa, a la posición de los socios en el procedimiento de inspección incoado frente a la sociedad transparente, no parece existir obstáculo alguno para interpretar el artículo 24.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos en forma tal que, ateniéndose a su letra, "*Cuando la Inspección de los Tributos actúe cerca de Sociedades o Entidades en régimen de imputación de rendimientos o de transparencia fiscal y las actuaciones inspectoras se refieran a la comprobación de las bases imponibles, cantidades o conceptos a imputar a los socios comuneros y partícipes, tales actuaciones se entenderán con la propia Entidad*"; pero sin que ello sea obstáculo para que la Inspección de los Tributos, de conformidad con lo previsto en los artículos 31 y 34 de la Ley 30/1992, pueda poner en conocimiento de los socios de la entidad transparente (de oficio o, como en el caso analizado, a petición de los interesados) la existencia del referido procedimiento de inspección para que puedan comparecer y personarse en el mismo alegando lo que a su derecho convenga.

   Conviene recordar que el artículo 50 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 537/1997, de 14 de abril) impone a las sociedades transparentes la obligación de presentar, junto a su declaración por ese tributo, una relación de socios con los datos identificativos de los mismos.

5. La negación por parte de la Inspección tributaria de esta personación del socio en el procedimiento de inspección pudiera considerarse lesiva de sus posibilidades de defensa y determinar, en su caso, la nulidad de actuaciones.

   Repárese en que la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de enero de 1999 (referida a asunto distinto al tratado en esta propuesta) acuerda la nulidad de las actuaciones inspectoras al resultar obligada la intervención en el procedimiento inspector de

todos aquellos que deberán hacer frente a las consecuencias derivadas del mismo, y no haber estado presentes o representados todos los interesados en él.

Y téngase en cuenta, por último, la incoherencia que supondría admitir la personación de los socios como interesados (artículo 31 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas) en el procedimiento de revisión de las liquidaciones tributarias giradas a la entidad transparente, instado por esta última, y negar en cambio su comparecencia en el previo procedimiento de inspección.

Propuesta

1. Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se dicten las instrucciones que se estimen pertinentes al objeto de permitir la personación y comparecencia, como interesado, de los socios en el procedimiento de inspección seguido con la entidad transparente cuando de las actuaciones efectuadas en dicho procedimiento pudieran derivarse consecuencias para sus derechos e intereses legítimos y directos, considerando este Consejo que la actual redacción del artículo 24.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril) no se opone a dicha interpretación.
2. Que, en su defecto, se modifique la redacción del citado artículo 24.3, admitiendo expresamente la posibilidad de la referida intervención.

PROPUESTA 35/1999

CUMPLIMIENTO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LOS PLAZOS ESTABLECIDOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO

Motivación

1. En este Consejo se han recibido reiteradas quejas en relación con el incumplimiento por la Administración Tributaria de los plazos establecidos en la normativa tributaria. Incumplimiento que en algunos supuestos tiene efectos que van más allá de las estrictas consecuencias que de tales omisiones pudieran derivarse -posibilidad de interponer la correspondiente queja, responsabilidad del funcionario, caducidad, etc.- y que se reflejan, por ejemplo, en el cálculo de intereses de demora cuyo origen trae causa precisamente del retraso o inactividad de la propia Administración.

   Para la adecuada valoración de este problema se hace imprescindible, en primer lugar, resaltar un hecho evidente: que los plazos están para ser cumplidos; puesto que dondequiera que una norma establece un plazo o un período de tiempo, se está marcando un límite, levantando una frontera para un derecho, una situación jurídica, una facultad o una relación. En consecuencia, si todo plazo legalmente fijado es un límite, cabe, por definición, la posibilidad de extralimitarse, de incumplir, de no ceñirse a ese contorno temporal, lo que ha de acarrear una serie de consecuencias -que se revelan especialmente ricas de contenido y particularmente compulsivas en el ámbito personal de los contribuyentes- dirigidas a garantizar el adecuado cumplimiento de los deberes de solidaridad que el mandato constitucional de contribuir impone.

   Es el interés público que subyace en el desarrollo ágil de los distintos procedimientos tributarios la razón principal que obliga a imponer plazos taxativos de actuación a ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria, sobre todo en una coyuntura como la actual, delimitada por la diversificación de las situaciones jurídicas subjetivas que se produce en el Derecho Público, donde el tradicional esquema de los derechos subjetivos y obligaciones como instrumentos del tráfico jurídico se ve enriquecido por la implantación de figuras como las potestades, los intereses legítimos, las cargas, los deberes públicos o las expectativas.

2. La regulación de las relaciones entre las Administraciones públicas y los ciudadanos y el hecho de que en las mismas participen personas jurídicas que representan el interés general, conduce a la formalización de los cauces de relación con arreglo a un esquema que pauta adecuadamente el iter temporal de cada actuación y las somete a estrechos márgenes que, una vez rebasados, comportan efectos nada desdeñables para el ciudadano sintetizables en una idea simple, pero extraordinariamente gráfica, ligada -no nos referiremos a otras como la apertura del procedimiento ejecutivo o la posible incoación del correspondiente expediente sancionador si el incumplimiento del plazo ha dado lugar a la comisión de un ilícito tributario- a la posibilidad de reacción que el Derecho atribuye al contribuyente: si la Administración disfruta del privilegio de poder decidir con voluntad eficaz y ejecutiva, la inactividad del particular se traduce en la consumación de los plazos muy cortos y no interrumpibles para su defensa que una vez rebasados determinan la inatacabilidad del acto administrativo.

   A ese interés público al que aludíamos en el ordinal anterior se refiere genéricamente la "*preclusividad*" como expresión indicativa del carácter taxativo o preceptivo, esto es, improrrogable de los plazos como espacios de tiempo en los que se exige por el

ordenamiento jurídica una actuación concreta. Y en ese sentido no resulta extraño que el artículo 47 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común proclame la obligatoriedad de los términos y plazos legales, tanto para la Administración y sus servidores, como para los propios interesados en el procedimiento. También al servicio del interés general múltiple subyacente en el desarrollo de las relaciones intersubjetivas el ordenamiento administrativo regula las consecuencias de los incumplimientos, marcando los tiempos de habilidad de las actuaciones jurídicas.

Precisamente por esa la caducidad constituye un mecanismo de Derecho Público impuesto, como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 1983, por razón del interés general, apreciable de oficio, ininterrumpible en sus plazos y sin posibilidad de modificación alguna por los afectados, so pena de violentar el principio de seguridad jurídica; lo que resulta absolutamente lógico en el caso del contribuyente, pero no lo es menos en el de la Administración, pues si ésta pudiera sopesar la adecuación al interés general de la efectiva producción del resultado extintivo ocasionado por su incumplimiento estaría demostrando inequívocamente un interés particular y propio distinto del interés general -ya ínsito en la concesión del plazo mismo atribuido por la norma- con riesgo de incurrir en un supuesto de desviación de poder.

Resulta por eso comprensible la ubérrima siembra de plazos de caducidad -generalmente obrantes en contra de los intereses del ciudadano- que hoy conocen todas las parcelas del ordenamiento público como respuesta del ordenamiento jurídico al transcurso inapelable del tiempo. Consecuencia que no sería alcanzable por medio de otros institutos como la prescripción, fosilizada en torno a plazos generalmente muy extensos y no cerrados atendidas sus múltiples posibilidades de interrupción.

Por razones elementales de interés general los poderes públicos no pueden consentir actuaciones jurídicas realizadas fuera del plazo temporal que el ordenamiento jurídico señala, pues lo contrario equivaldría a alentar la arbitrariedad en el ejercicio de los derechos. Sin embargo, son manifiestas la fatalidad de unos plazos cuyo transcurso incide sobre la esfera jurídica del particular -plazos que, se afirma por la Administración, constituyen materia de especial gravedad por ser de "orden público"- y la benignidad de los previstos para la actuación de los poderes públicos -que suelen ser simplemente orientativos, al margen de la solemnidad con que el sistema normativo pueda establecerlos-.

3. Tal disparidad, sin embargo, ha empezado a cuestionarse seriamente desde la perspectiva jurídica, toda vez que el establecimiento de un plazo concreto obedece al deseo expreso de la norma de que el sujeto afectado ajuste su actividad a ese específico período. Y cuando ese sujeto resulta ser una Administración Pública, debe entenderse en principio que estamos ante una condición esencial de ejercicio de la potestad correspondiente, potestad que por su naturaleza vicarial o funcional no puede presumirse o extenderse más allá del límite mismo que marca la ley, por lo que la extralimitación temporal no debe reputarse en general como intrascendente a efectos jurídicos; y si así se hiciere, tal razonamiento derivaría de una especie de costumbre contra legem gestada en el seno de la propia Administración y sería muestra de un escaso aprecio por la legalidad de la que ella misma es la principal garante.

   Tal estado de cosas, y con independencia de los juicios que pudieran emitirse desde el punto de vista jurídico, merece alguna reflexión por parte de los responsables de la Administración Tributaria, más allá de las lógicas justificaciones de tales incumplimientos que encuentran su origen en la falta de medios o en la gestión de unos procedimientos caracterizados por su

masificación, por cuanto que abandonar todo espíritu crítico en torno a la cuestión del tempestivo cumplimiento de los plazos puede suponer, en el estado actual de las relaciones fiscales, una quiebra del compromiso sociopolítico que todo sistema fiscal comporta, sobre todo de un sistema que encuentra su legitimidad no en simples razones de fuerza y supremacía, sino en otras bien distintas de justicia, equilibrio y eficiencia, razones éstas que precisamente se hallan en la génesis de la existencia y consolidación de unos entes novedosos en nuestro sistema jurídico del que es sobresaliente ejemplo la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4. Aplicar un distinto rasero a la hora de medir las consecuencias del incumplimiento de los plazos por parte de los sujetos activo y pasivo de la relación tributaria implicaría introducir disfunciones en el sistema cuyas consecuencias en la necesaria adhesión hacia el mismo por los contribuyentes comporta efectos sobre los que este Consejo para la Defensa del Contribuyente no puede permanecer indiferente.

   Y ello porque, desde hace décadas, aportaciones doctrinales y científicas han demostrado -por si la evidencia y el sentido común no fueran suficientes- que la aplicabilidad de las medidas fiscales y, a la postre, su entero éxito, no dependen en lo fundamental de las facultades y atribuciones de los órganos administrativos, sino de factores psicológicos y criterios valorativos o axiológicos de los propios sujetos pasivos llamados a cumplirlas que dan lugar a una especie de conciencia generalizada en la que encuentran acomodo términos como el de *"ánimo fiscal", "mentalidad tributaria", "resistencias fiscales" o "moral fiscal"*.

   Pues si bien es cierto que la obligación coactiva es inmanente a la naturaleza del impuesto, no deja de serlo menos que todo entramado financiero que pueda crear resistencias a través del propio comportamiento de su Administración pone en serie peligro la viabilidad de un sistema que, como el fiscal, resulta impracticable sin una generosísima colaboración voluntaria sustentada en la adhesión y en la razón de la mayor parte de los sujetos pasivos -aspecto éste que suele ser relevante en las investigaciones que ponen de manifiesto el índice de evasión o defraudación fiscal- porque la efectiva y real aplicación de las normas repercute fuertemente en la mentalidad y en la moral tributaria de unos sujetos pasivos llamados a colaborar en la gestión de unos impuestos que, por su naturaleza, encierran una especial complejidad.

5. Se ha aludido hace apenas un momento a la efectiva aplicación de la normativa como parámetro de contraste valorativo entre los efectos que implican para los contribuyentes la inobservancia de los plazos y lo que acontece en el seno de la propia Administración. Constituye éste un aspecto particularmente importante que no debe soslayarse, por dos razones. En primer lugar, porque se afirma que tales incumplimientos no comportan más consecuencia que la posibilidad de solicitar y, en su caso, derivar la correspondiente responsabilidad del funcionario -ex artículo 105 de la Ley General Tributaria- sin que quepa ir más allá aludiendo, por ejemplo, el archivo de las actuaciones como consecuencia de la perención o caducidad del procedimiento. En segundo término, porque si la claridad de las disposiciones normativas tienen un efecto pedagógico nada despreciable sobre la mentalidad y el cumplimiento espontáneo de los propios contribuyentes habrá que hacer un considerable esfuerzo por lograr esa claridad normativa. Uno y otro asunto exigen una revisión crítica de algunas normas actualmente vigentes en el ámbito estudiado.

   Efectivamente, frente a la claridad del artículo 105.2 de la Ley General Tributaria -modificado por la Ley 66/1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social-, según el cual "*la*

inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja", sus homónimos 13.1 y 23 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establecieron:

"La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte excepto en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación y cuando se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados. No obstante, 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" (artículo 13.1).

Por su parte, el segundo de los artículos referidos disponía:

"1. El plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la propia Administración interrumpirán el cómputo para resolverlo. 2. Si venciere el plazo de resolución en los procedimientos iniciados a instancia de parte, sin que el órgano competente la hubiera dictado expresamente, se producirán los efectos que establezca su normativa específica. A estos efectos, todo procedimiento de gestión tributaria deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que le corresponda. 3. Queda excluido de las previsiones anteriores el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro".

Con anterioridad, la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común -Ley 30/1992- en su artículo 43.4 había regulado por vez primera el instituto de la caducidad con efectos en contra de la propia Administración en los siguientes términos:

"Cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio o no susceptibles de producir actos favorables a los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones a solicitud del interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de veinte días desde el vencimiento del plazo en el que debió ser dictada, excepto en los casos en que el procedimiento se hubiere paralizado por causa imputable al interesado, en los que se interrumpirá el plazo para resolver el procedimiento".

Es evidente que la propia Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992 había previsto su aplicación subsidiaria a los procedimientos tributarios en sintonía con lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley General Tributaria, pero no es menos cierto que la Sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de enero de 1993, de la Sección segunda de la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo referida a diversos recursos acumulados contra el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento General para la Inspección de los Tributos, advirtió sobre el distinto tratamiento que cabía dar a su articulado porque:

"No obstante lo que antecede, la nueva Ley 30/1992 ofrece la particularidad de regular conjuntamente el "Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas" y el "Procedimiento Administrativo Común", lo que significa que la supletoriedad establecida en la disposición adicional citada -se refiere a la disposición adicional quinta- concierne

sólo a éste, pero no al Régimen Jurídico de las Administraciones Tributarias" (Fundamento Jurídico Tercero).

Lo que en su prístina interpretación, además de delimitar el perímetro de la aludida subsidiariedad, significaba la aplicación directa al ámbito tributario de la referida Ley 30/1992, excepción hecha de los dicho régimen jurídico.

Sin embargo, la Ley 1/1998 no coadyuvó a aclarar definitivamente si los efectos del incumplimiento de los plazos en los procedimientos iniciados de oficio por la Administración, no susceptibles de producir actos favorables a los ciudadanos, habían de limitarse a la interposición de la correspondiente queja o implicaba algo más. Algunas razones, incluso, avalaban una determinada línea interpretativa. Por ejemplo, la alusión siquiera indirecta, en el artículo 13 al instituto de la caducidad o el especial cuidado que el artículo 29.3, relativo al procedimiento inspector -en el que se advertían los riesgos derivados de los recursos contencioso-administrativos interpuestos por los contribuyentes solicitando la aplicación de la perención- puso a la hora de disipar las penumbras sobre una hipotética decadencia del procedimiento, negándola implícitamente mediante la regulación expresa de los efectos del incumplimiento del plazo legal. Ambos argumentos podían ser aducidos como razones que alentaban criterios hermenéuticos favorables a la aplicación de la caducidad en el ámbito tributario. Recuérdese que el meritado artículo 29.3 disponía:

"La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1 determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones".

Efecto éste que, si se repara adecuadamente, no deja de ser sino la segunda de las consecuencias más importantes que se derivan de la caducidad, excluida la primera y principal determinante de la "muerte" o extinción del propio procedimiento con sus consiguientes efectos (necesidad de iniciar otro procedimiento nuevo si no hubiese prescrito el derecho de la Administración a la comprobación de los ejercicios impositivos correspondientes) y sus extremos controvertidos desde el punto de vista jurídico atendido el silencio normativo (conservación o no de la eficacia del conjunto de actuaciones desplegadas en el procedimiento permitido).

Asimismo, el silencio del artículo 34.3 de la referida Ley 1/1998, atinente al procedimiento sancionador fue posteriormente suplido por el artículo 36.1 del Real Decreto 1930/1998 que -eso sí, con sensibles diferencias sobre la caducidad sancionadora en el ámbito general administrativo- entiende aplicable los efectos de la caducidad al incumplimiento de los oportunos plazos por parte de la Administración Tributaria:

"1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el plazo máximo para resolver el procedimiento será de seis meses, a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del expediente sancionador. Dicho plazo se considerará interrumpido por las dilaciones en la tramitación imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento a que se refiere el artículo 5 de este Real Decreto. Transcurrido dicho plazo sin que la resolución haya sido dictada, se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones, de oficio o a instancia del interesado, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto

no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción".

6. La reforma operada en la Ley 30/1992 a través de la Ley 4/1999 ha sido aprovechada -a través de su disposición adicional 5ª.1- para clarificar la situación de partida explicitando los efectos del incumplimiento de los plazos atribuidos a la Administración. Su propia exposición de motivos ya advierte que "*con el fin de reforzar la especificidad de los procedimientos tributarios dentro de la necesaria armonía con los principios comunes al régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones públicas, se modifica la redacción del primer apartado de la disposición adicional quint*a". Dicha disposición establece:

   "1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones las disposiciones de la presente Ley.

   En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria".

7. De cuanto hasta aquí hemos expuesto se infiere la extrema dificultad que para el contribuyente se deriva de unas previsiones normativas poco claras que se mueven entre la ambivalencia de lo que se dice sin querer decirse (que hay plazos máximos de resolución y que la caducidad no es, en principio, un instituto extraño en el ámbito tributario como no lo es en el ámbito general administrativo) y lo que no se dice debiéndose haber dicho (que tales plazos máximos no son sino orientativos, habida cuenta de los efectos que se anudan a su incumplimiento).

Porque, a juicio de este Consejo, no parece muy adecuado que para llegar a tal conclusión final haya de realizarse tan generoso esfuerzo hermenéutico y tan dificultosa exégesis entre un número nada desdeñable de leyes (Ley General Tributaria, Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Ley 30/1992, todas y cada una de ellas con sus correspondientes o ulteriores reformas y disposiciones reglamentarias).

El Consejo comprende que el interés público debe prevalecer sobre el interés individual y que ésa es la causa última de la atribución de determinadas potestades a la Administración y la fortalecida posición que ésta ocupa frente a los administrados en sus relaciones jurídicas. Pero, por una parte, es una característica de los Estados de Derecho democráticos actuales la revisión crítica de esas diferencias en el estatuto jurídico de Administración y ciudadanos, de manera que no puedan ser fuente de conductas arbitrarias o insuficientes (conductas que atentarían contra el propio interés público). Y por otra, aquel sólido argumento no puede amparar que la regulación jurídica de las actuaciones administrativas no regule con la necesaria claridad los efectos de las mismas, de manera que en lugar de ser instrumento de certeza en la aplicación del Derecho sea fuente de dispares interpretaciones y potenciales conflictos.

Por supuesto el Consejo también sabe que la Administración dispone de medios limitados que convendría, según los casos, aumentar o reestructurar. Pero esta propuesta no se ocupa de tal cuestión, sino de la regulación jurídica del tema expuesto.

Propuesta

1. Que la Secretaría de Estado de Hacienda valore los efectos que se derivan de la regulación de las consecuencias dimanantes del incumplimiento de los plazos que se fijan en el ordenamiento jurídico por parte de los distintos sujetos de la relación tributaria y su coherencia no sólo con el adecuado respeto al principio de seguridad jurídica, sino con el no menos relevante de eficacia que, en el desempeño de sus funciones, cabe exigir a la Administración, pues la inexistencia de límites temporales verdaderamente eficaces a la actuación de aquéllas, lejos de una aspiración de justicia y de salvaguarda del interés general no favorece la eficacia en el ejercicio de sus potestades y prerrogativas; sin olvidar tampoco, como ya ha sido apuntado, las consecuencias que sobre el ánimo fiscal y la adhesión al sistema pueden generar regulaciones estrictas sobre el incumplimiento de los plazos por parte de los contribuyentes y otras menos efectivas para idénticas actitudes por parte de los servicios administrativos.
2. Que en razón de lo anterior, impulse la aclaración normativa de los efectos del incumplimiento de los plazos señalados para la actuación de la Administración Tributaria, pues ello, con independencia de la solución final por la que se opte, redundará en beneficio del interés general, la seguridad jurídica y la consiguiente disminución de la litigiosidad entre contribuyentes y Administración.

PROPUESTA 36/1999

SUJECIÓN AL IVA DE LAS TRANSMISIONES DE BIENES AFECTOS A UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL EN PÚBLICA SUBASTA JUDICIAL O ADMINISTRATIVA

Motivación

1. Este Consejo ha tenido ocasión de analizar el problema que suscita la posible sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de la transmisión de bienes afectos a una actividad empresarial o profesional en subasta pública, como consecuencia de deudas no atendidas por el titular de dicha actividad. En este orden de cosas cabría distinguir dos supuestos:

   a) Que la transmisión a través de subasta pública judicial o administrativa, lo sea de un bien propiedad de un particular, al cual ha sido embargado (incluyéndose en este caso tanto los bienes propiedad de personas que tienen tal condición, pero que no estén afectos a su actividad empresarial o profesional). En este caso, conforme a la normativa en vigor, dichas transmisiones quedarían sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante I.T.P.), por la realización de una transmisión patrimonial onerosa, siendo el sujeto pasivo de este impuesto el adquirente de los bienes, es decir, el adjudicatario de la subasta. No es éste el supuesto que origina los problemas a que se refiere esta propuesta.

   b) Que los bienes transmitidos en subasta judicial o administrativa estén afectos a un patrimonio empresarial o profesional. Éste es el caso analizado, que plantea como primera cuestión la posible sujeción al IVA de este tipo de transmisión. El Consejo entiende que éstas entregas están sujetas al IVA, (salvo que las mismas puedan encuadrarse en alguno de los supuestos de no sujeción a los que hace referencia el artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora de dicho impuesto), y ello en base a los preceptos que se exponen en el siguiente apartado.

2. El artículo 4 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, en relación con el hecho imponible, establece:

   "Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que se realicen.

   Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

   (...)

   Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

   Cuarto. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

   Por su parte, el artículo 8 de la misma Ley, que establece el concepto de "entrega de bienes", señala en su apartado Dos.3º que también tendrán tal consideración:

"Las transmisiones de bienes en virtud de norma o una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa".

Por último, en relación con el sujeto pasivo, el artículo 84 de la misma Ley dispone:

"Uno. Serán sujetos pasivos del impuesto:

1. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten servicios sujetos al impuesto, salvo lo dispuesto en el número siguiente.

(...)".

3. En consecuencia con todo lo anterior, y de acuerdo con el criterio manifestado en diversas ocasiones por la Dirección General de Tributos, cabe concluir que, una vez transmitido el poder de disposición sobre un bien corporal, se habrá producido una entrega y la circunstancia de que dicho negocio jurídico venga exigido por una norma, procedimiento o resolución administrativa o judicial no altera dicho elemento fundamental del hecho imponible del IVA.

   Los bienes transmitidos en este caso, a través de la subasta pública forman parte de un patrimonio empresarial y, de acuerdo con la normativa citada, su transmisión, con independencia de los fines o resultados perseguidos o de que se produzca incluso con la ocasión del cese de la actividad económica, debe entenderse realizada en desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Así pues, y salvo que nos encontremos el alguno de los supuestos de exención del impuesto, debería exigirse el pago del IVA.

   Por otra parte, cabe argumentar igualmente que sólo el propietario de los bienes embargados y ejecutados puede ser sujeto pasivo de su entrega, incluso cuando éstos se adjudican en subasta pública, a través de un procedimiento judicial o administrativo, ya que sólo él puede transmitir el poder de disposición sobre los mismos, y no el Juzgado o Tribunal u órgano administrativo que se limita a ordenar el procedimiento de su venta.

   Si bien éste es el criterio que, de acuerdo con la normativa en vigor, el Consejo entiende que debe de seguirse en la tributación de este tipo de transmisiones, hay que advertir la existencia de una Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 1994 que sostiene que las enajenaciones forzosas quedan siempre sujetas a ITP, cualquiera que sea la condición del ejecutado y rematante, toda vez que nunca pueden entenderse como efectuadas en desarrollo de actividad empresarial alguna. Sin ánimo de entrar ahora a analizar el contenido de esta Sentencia, se deja constancia de que no se explica en la misma por qué no se ha tenido en cuenta a los efectos de este razonamiento lo dispuesto en el artículo 6.6º de la Ley 30/1985, del IVA, que se aplica al caso, según el cual se consideran transmisiones de bienes las realizadas en virtud de una resolución jurisdiccional; y que el Tribunal deja constancia de que se enfrenta a un supuesto de transmisión de inmuebles al que no era aplicable el citado tributo porque no se trataba de la primera transmisión como exigía el artículo 8.22 de la citada Ley.

   En cualquier caso, la existencia de este pronunciamiento judicial, del que se desconoce su confirmación en una segunda Sentencia del citado Tribunal, hace que, en determinadas ocasiones, existan contribuyentes que argumentan la sujeción al ITP de la transmisión en subasta pública de cualquier bien afecto a una actividad empresarial o profesional.

4. La aplicación de este planteamiento puede resultar más favorable para el contribuyente, no sólo en lo referente al pago de una deuda tributaria de menor importe, sino también por salvar un notable problema de orden práctico que puede darse en el caso de la sujeción al IVA, como es el de obtener la factura correspondiente del empresario o profesional, cuando éste se encuentra ilocalizado (lo que puede ser frecuente en este tipo de transmisiones) o, simplemente, se niega a su emisión.

   Le consta a este Consejo que el Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha emitido un informe consultivo (número 1062/1997) en el que estudió esta cuestión, pronunciándose sobre la forma en que la empresa adjudicataria del bien podía deducirse el IVA satisfecho por su adjudicación en subasta pública sin disponer de factura expedida por el deudor ejecutado. Con evidente acierto jurídico exponía dicho informe que la factura "es un medio de prueba que cabe considerar como preferente frente a cualquier otro, pero que no excluye "a priori" la posibilidad de que el adquirente pueda utilizar un medio de prueba distinto para acreditar que ha soportado el gravamen"; y tras la exposición de la normativa aplicable, llegaba a la conclusión principal de que en estos casos "la factura excepcionalmente puede ser sustituida por una certificación expedida al efecto por la Administración Ejecutante", advirtiendo, no obstante, que la competencia para autorizar la sustitución de la factura por un documento equivalente (en este caso, la citada certificación) corresponde al Departamento de Gestión Tributaria de dicha Agencia.

   El Consejo comparte el planteamiento general de este informe por lo que respecta a la posibilidad de sustituir la factura, de la que no se dispone, por un medio de prueba fehaciente, que demuestre que se ha satisfecho el IVA correspondiente al bien adquirido en subasta. Sin embargo, considera que no es bastante con esta conclusión para la solución eficaz y operativa del problema, como demuestra alguno de los expedientes tramitados ante el mismo. En primer lugar, porque no existe ninguna norma que así lo establezca con claridad y que fije qué tipo de documento y con qué contenido debe ser aportado para fundamentar la deducción. En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, porque los servicios competentes en materia de comprobación e inspección, precisamente por la ausencia de esa norma, pueden proceder a la aplicación estricta de los preceptos sobre deducción del IVA soportado, con la consiguiente resistencia a admitir esa deducción cuando se carece de factura. Y en tercer lugar, e igualmente relacionado con lo anterior, porque esa conclusión puede plantear problemas frente a la literalidad del artículo 97 de la Ley 37/1992 que regula los requisitos formales de la deducción.

5. De todo ello deduce este Consejo la conveniencia de dictar o impulsar una norma que dé solución a la cuestión analizada, de manera que en estos casos, cuando el transmitente no emite factura, y cualquiera que sea la causa de su conducta, pueda sustituirse por un documento acreditativo del pago del precio y del IVA repercutido, buscando siempre soluciones que sean de fácil aplicación para el adquirente. Y esto, claro está, con independencia de que se recuerde a las autoridades encargadas de dirigir las subastas públicas la necesidad, en principio, de la emisión de la factura, obligación que incumbe al transmitente del bien.

   Una posible solución legislativa limitada a los supuestos en los que el adjudicatario fuera empresario o profesional podría consistir en la modificación del artículo 84 de la Ley 37/1992 contemplando a éste como sujeto pasivo del impuesto a través de la conocida técnica de la "*inversión del sujeto pasiv*o". El problema parece de difícil solución cuando el adjudicatario no actúa como empresario o profesional y la operación está sujeta y no exenta de IVA, en cuyo caso no parece razonable considerar a éste como sujeto pasivo del impuesto (al margen de la consiguiente imposibilidad de su deducción).

Propuesta

1. Que por parte de los órganos competentes de la Secretaría de Estado de Hacienda se den las instrucciones precisas al objeto de recordar a los órganos o autoridades encargados de dirigir las subastas públicas, los supuestos en que corresponde exigir el pago del IVA, con ocasión de la enajenación a través de este tipo de procedimientos, de bienes afectos a un patrimonio empresarial o profesional, y la obligación del transmitente de emitir la correspondiente factura.
2. Que, al mismo tiempo, se estudie igualmente por el órgano competente una posible solución al problema práctico de la falta de emisión de factura o documento justificativo del pago del IVA por el adjudicatario de la subasta, de manera que el adquirente no vea perjudicado su derecho a la deducción.

PROPUESTA 37/1999

PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES EXTEMPORÁNEAS

Motivación

1. Desde la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente se vienen recibiendo en el mismo escritos de los contribuyentes en relación a la obligación de tener que ingresar las autoliquidaciones extemporáneas en los servicios de caja de las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria, en vez de poder hacerlo en cualquier entidad colaboradora como ocurre en período voluntario. Si bien estas quejas no suponen un porcentaje que podamos calificar de significativo, parece conveniente atajar este problema al objeto de mejorar la prestación del servicio de cara al contribuyente y evitar el daño que sufre la imagen de la Agencia Tributaria.

2. Según la legislación vigente (artículo 76 del Reglamento General de Recaudación y Orden de 15 de octubre de 1992), la presentación de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones y el ingreso de la cantidad resultante de las mismas podrá realizarse en bancos, cajas de ahorro y cooperativas de crédito de su provincia, siempre que no haya transcurrido más de un mes desde que finalizó el plazo voluntario de presentación de las mismas. Transcurrido dicho mes, la presentación e ingreso únicamente podrá efectuarse en la entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio habitual.

3. No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que el artículo 20 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establece que la Administración *"facilitará en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Las actuaciones de la Administración Tributaria que requieran la intervención de los contribuyentes deberán llevarse a cabo de forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias"*.

   Si tenemos en cuenta que el número de municipios en el territorio nacional supera los ocho mil, que el número de Delegaciones son cincuenta y seis y el de Administraciones doscientas cuatro, fácilmente se comprende que aquellos contribuyentes que no residan en municipio con Delegación o Administración de la Agencia Tributaria deberán desplazarse a un municipio que sí la tenga para ingresar declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas cuando hubiera transcurrido un mes desde la finalización del período voluntario, con las consiguientes molestias. Lo anterior fácilmente podría resolverse permitiéndose el ingreso en entidades colaboradoras.

4. Las quejas de los contribuyentes suelen también extenderse en algunas ocasiones al hecho de que para cumplimentar estas declaraciones extemporáneas cuando correspondan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no pueden recibir ayuda de la Agencia Tributaria a través del programa llamado PADRE durante las fechas en que éste se hace efectivo para la presentación de las declaraciones correspondientes a cada ejercicio. Efectivamente es así, y el Consejo comprende que así sea, dados los medios personales a través de los cuales se prestan los servicios de ese programa, su adaptación a la correspondiente declaración anual, la brevedad del tiempo de su actuación y la excesiva demanda de sus servicios. Los órganos administrativos que responden a estas quejas suelen remitir a los interesados a los servicios generales de información de la citada Agencia. Actúan correctamente al hacerlo así, pero el Consejo ha deducido de los expedientes tramitados que

tales servicios de información deben mejorar y hacer más efectiva su ayuda a los contribuyentes que la requieren para la presentación de declaraciones extemporáneas, puesto que este cumplimiento espontáneo de obligaciones fiscales que en su día no fueron atendidas indica un grado de implantación del sistema tributario y una conducta ante el mismo que es digna de la debida atención.

Propuesta

Este Consejo, después de analizar las cuestiones antes señaladas, considera conveniente se proceda por parte de los órganos competentes de esa Secretaría de Estado de Hacienda se sigan las siguientes líneas de actuación en orden a la mejor solución del problema expuesto:

1. Modificación del artículo 76 del Reglamento General de Recaudación y de la Orden de 15 de octubre de 1992, en el sentido de permitir que la presentación e ingreso de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, cualquiera que sea el plazo transcurrido desde la finalización del período voluntario, pueda realizarse a través de entidades colaboradoras.
2. Mejora de los servicios de información y ayuda a los contribuyentes a efectos de cumplimentación de tales declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones tributarias.

PROPUESTA 38/1999

REDACCIÓN DE COMUNICACIONES DE LA AEAT A LOS CONTRIBUYENTES

Motivación

1. La razón de ser de la propuesta que luego se formulará se encuentra en la sugerencia efectuada por un contribuyente después de recibir una comunicación de la Agencia Tributaria. En ésta se le participaba que, basándose en los datos censales de que dispone la Administración, el contribuyente está obligado a realizar un pago fraccionado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no constando que, al tiempo de la comunicación, dicho pago se hubiese producido.

   A continuación, tras indicar al contribuyente su obligación de presentar las declaraciones correspondientes y, en su caso, efectuar el ingreso de las deudas tributarias resultantes, la comunicación señalaba los recargos y plazos, pero omitió señalar que dichos recargos sólo son aplicables cuando, como en el caso que nos ocupa, el ingreso se produce sin que haya mediado requerimiento previo de la Administración.

   Leída la comunicación, el contribuyente entendió que tenía hasta 12 meses para efectuar el pago de la cantidad debida, con la única consecuencia del recargo expresado.

   No obstante, habiéndose producido un requerimiento de la Administración Tributaria antes de que el contribuyente procediera al pago, se vio obligado a las correspondientes actuaciones y a hacer frente a las sanciones e intereses de demora procedentes en cantidad notoriamente superior a dichos recargos.

2. Desde hace ya bastante tiempo y, si cabe con mayor intensidad desde la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la Agencia Estatal de Administración Tributaria está empeñada en un importante esfuerzo de aproximación a los ciudadanos. A esa aproximación están contribuyendo, en una parte significativa, todos los medios que la Agencia está empleando para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento espontáneo de sus obligaciones tributarias; con lo cual se está dando cumplimiento a una de las exigencias de la Ley de Derechos y Garantías: asistir al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Pues bien, es precisamente en esa vocación de mejora en la que pretende insistir y actuar esta propuesta.

Propuesta

Que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se habiliten las fórmulas necesarias a fin de lograr que las comunicaciones, requerimientos y, en general, cualquier documentación que deba dirigirse a los contribuyentes, con independencia de contener las menciones que legal o reglamentariamente fuesen exigibles, exprese con toda claridad y concreción tanto su objeto como su motivación y consecuencias, todo ello en un lenguaje asequible para el conjunto de los ciudadanos que, en la medida de lo posible, evite tecnicismos innecesarios.

PROPUESTA 39/1999

PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES POR PARTE DE NO RESIDENTES

Motivación

1. En ciertos supuestos de adquisición de bienes y derechos por causa de muerte, así como, también, en determinados supuestos de adquisiciones por donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito inter vivos sometidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y cuando en ellos actúan personas cuya residencia habitual no se encuentra en España, ocurre que, según el artículo 70 del Reglamento del mencionado tributo (aprobado por el artículo 1º del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre), la presentación de los documentos o declaraciones deberá efectuarse necesariamente en la Delegación de Hacienda de Madrid (sic).

2. En concreto, tal competencia territorial de las oficinas de Madrid es propia de los siguientes supuestos:

   a) Adquisición de bienes y derechos por causa de muerte, si el causante no hubiese tenido su residencia habitual en España. La obligación de presentar los documentos o declaraciones en Madrid decae cuando el causahabiente o todos los causahabientes tuviesen su residencia habitual en España, ya que, en dicho caso, el causahabiente podrá optar por presentar la documentación en la oficina correspondiente al territorio donde tenga su residencia habitual y, de ser varios, podrán optar por presentarla en la oficina correspondiente al territorio donde tenga su residencia cualquiera de ellos.

   Por tanto, si el causante no hubiese tenido su residencia habitual en España, la documentación deberá presentarse en las oficinas de Madrid: 1) cuando el causahabiente o alguno de los causahabientes no tengan su residencia habitual en España; y 2) cuando siendo varios los causahabientes y teniendo todos su residencia habitual en España no se pusieran de acuerdo respecto a la oficina -correspondiente al territorio de residencia de cualquiera de ellos en la que presentar la documentación.

   b) Todo lo anterior resulta de lo dispuesto por el artículo 70.1 a) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

   Adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito e inter vivos: 1) cuando el acto tenga por objeto exclusivo bienes inmuebles situados fuera de España; 2) cuando el acto tenga por objeto exclusivo bienes de otra naturaleza, si ninguno de los adquirentes tuviese su residencia habitual en España; y 3) cuando el acto tenga por objeto bienes inmuebles situados fuera de España y otros de distinta naturaleza, cuando ninguno de los adquirentes tuviese su residencia habitual en España.

   Y ello conforme a lo dispuesto en el artículo 70.1.b) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. La obligación de presentar la documentación en las oficinas de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid, tal y como puso de manifiesto la queja que motiva esta propuesta, puede suponer un trastorno para los contribuyentes que no residan en Madrid, ya que, bien ellos, bien sus representantes, deben desplazarse desde su lugar de residencia al objeto de cumplimentar la referida obligación. Y esto es lo que pretende evitar la presente propuesta.

El Consejo considera que el cauce de actuación para resolver el asunto no precisa de la revisión de la competencia territorial de las distintas oficinas, sino que pasa por arbitrar los medios que permitan presentar y en su caso, satisfacer la deuda, en lugares próximos a la residencia del contribuyente, de forma que, la oficina receptora, prácticamente en unidad de acto con la recepción de la documentación y, en su caso, la cuantía correspondiente, hiciera seguir todo hacia la oficina competente según la normativa reglamentaria en vigor.

Propuesta

Que se promuevan las modificaciones pertinentes en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a fin de habilitar a todas las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como oficinas aptas para recibir la documentación y, en su caso, el ingreso de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuya competencia territorial corresponde, según el artículo 70 del Reglamento del citado tributo, a las oficinas de Madrid, teniendo en cuenta que la citada habilitación no debe suponer una alteración de la competencia territorial actualmente existente.

PROPUESTA 40/1999

ACREDITACIÓN DE LAS CONDICIONES DE EXENCIÓN DE BIENES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS A EFECTOS DEL IVA

Motivación

1. El Consejo ha analizado la casuística que se plantea con ocasión de la aplicación práctica de la exención de las entregas de bienes en régimen de viajeros a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

   Dicha cuestión está regulada en el artículo 9 apartado 1.2ª, B) del Real Decreto 1624/1992 (según redacción dada por Real Decreto 80/1996) que aprueba el Reglamento del Impuesto y que, entre otros requisitos para acordar la exención establece:

   "Los bienes habrán de salir del territorio de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes a aquél en que se haya efectuado la entrega.

   A tal efecto, el viajero presentará los bienes en la Aduana de exportación, que acreditará la salida mediante la correspondiente diligencia en factura".

2. El problema ha surgido en viajes por vía aérea cuando el transporte iniciado en España con destino final a un país no comunitario, residencia habitual del viajero, incluye una escala intermedia en otro país comunitario. En estos casos, las autoridades aduaneras españolas vienen considerando que las formalidades de los bienes objeto de exportación han de ser realizadas en la última Aduana comunitaria, no en la española, alegando que al no existir en la legislación comunitaria una definición de "Aduana de exportación", ésta puede entenderse como aquélla por la que el viajero salga de la Comunidad o aquélla en la que se factura el equipaje directamente a un tercer país.

   En estos supuestos, se han recibido quejas en las que el ciudadano residente en el país no comunitario no ha podido efectuar las formalidades previstas para la exención de los bienes en el país comunitario en el que se ha realizado la escala intermedia del viaje por falta material de tiempo, por dificultad de acceso a los servicios aduaneros dada la organización de los tránsitos, o por la negativa de las autoridades de dicho país a realizar las mismas.

3. Se ha de considerar que, en estos supuestos, el billete que es el título de transporte del viajero y de los bienes facturados, es único aunque se realicen escalas intermedias y, en principio, asegura la salida efectiva de los bienes fuera del territorio de la Comunidad.

   Por otra parte, el Reglamento (CEE) 2454/1993 que desarrolla el Código Aduanero Comunitario establece en su artículo 792 una definición, aunque de modo indirecto, de Aduana de exportación considerando que será la Aduana ante la que haya sido presentada declaración de exportación, declaración que en el caso de las mercancías contenidas en los equipajes personales de los viajeros puede ser verbal de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 226 del citado Reglamento 2454/1993.

   Se considera, por consiguiente, que la Aduana de exportación es la española si la declaración sobre el contenido de los bienes exportados se realiza en nuestro país.

4. En lo que respecta a las formalidades de los equipajes embarcados, el artículo 194 del mencionado Reglamento 2454/1993, dispone:

"En el supuesto de equipajes embarcados en un aeropuerto comunitario en una aeronave que efectúe un vuelo intracomunitario con el fin de ser transbordados, en otro aeropuerto comunitario, a una aeronave cuyo destino sea un aeropuerto no comunitario:

- todo control y toda formalidad aplicable a los equipajes facturados se realizarán en el aeropuerto de salida de vuelo intracomunitario, siempre que éste sea un aeropuerto comunitario de carácter internacional;

- todos los controles de los equipajes de mano se realizarán en el último aeropuerto comunitario de carácter internacional;...".

Por lo tanto, las formalidades relativas a los equipajes facturados se deberán realizar en el aeropuerto de salida (en este caso el español) aunque se realicen escalas intermedias en otro país comunitario.

5. El régimen es distinto cuando se trata de bienes no facturados que el viajero lleva personalmente y que, por tanto, introduce en el aeropuerto comunitario en que realiza la escala o el tránsito. La norma que acaba de transcribirse establece con claridad que los controles (actuaciones oportunas a efectos de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido) se llevarán a cabo "*en el último aeropuerto comunitario de carácter internacional*". Y es lógico que así sea, aunque se trata de una estricta precaución normativa, puesto que en el caso de bienes no facturados no se tiene la garantía de que saldrán del territorio comunitario hasta que son introducidos en la aeronave que va a salir definitivamente del mismo.

   Sin embargo, en estos supuestos el Consejo ha constatado que suelen surgir problemas para la formalización de los trámites aduaneros que exige la exención y consiguiente devolución del citado tributo. Se deben fundamentalmente, como antes se ha indicado, a la brevedad de la escala y a la dificultad real de acceso a los servicios aduaneros y, en algún caso, a la negativa de tales servicios a efectuar esas formalidades en la que influye incluso el distinto idioma en que está emitida la factura de adquisición del bien. Evidentemente, éste es un problema ajeno a las autoridades aduaneras españolas, aunque el viajero, una vez en su país de residencia, vuelva a dirigirse a las mismas a efectos de lograr la exención correspondiente. Sólo podrá evitarse si en los aeropuertos internacionales de los que salen los vuelos con destino a terceros países, abandonando el espacio comunitario, se prestan esos servicios aduaneros con la debida eficacia también a los pasajeros en tránsito por lo que respecta a sus equipajes de mano.

Propuesta

1. Que por parte de los órganos competentes se den instrucciones a las Autoridades Aduaneras españolas con el fin de que las formalidades previstas en el artículo 9.1.2ª, B) del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido a los efectos de la concesión de la exención a las entregas de bienes en régimen de viajeros en los supuestos que el viaje incluya una escala intermedia en otro país comunitario, sean realizadas, en todo caso, en los aeropuertos españoles de carácter internacional de salida, siempre y cuando se indique al viajero la necesidad de facturar las mercancías sobre las que quiere que le sea concedida la exención y salvaguardando en todo caso los intereses de la Hacienda Pública española mediante los controles de facturación que se consideren necesarios.

   En tales supuestos, la Aduana de exportación a la que se hace referencia en el citado artículo 9.1.2ª, B) será la Aduana española, en la que se presentará la declaración (incluso verbal) sobre el contenido de las mercancías y ante la que se acreditará la efectiva salida de los bienes exportados mediante la correspondiente diligencia en la factura.

2. Que en relación con el control aduanero y formalidades correspondientes a la citada exención de los bienes no facturados o equipaje de mano, dado que deben efectuarse en el último aeropuerto comunitario internacional en el que el vuelo hace escala, se inste a las autoridades comunitarias por parte de esa Secretaría de Estado, por las vías que se consideren oportunas, para que dichos aeropuertos internacionales faciliten a los viajeros en tránsito los servicios aduaneros referidos y les sean prestados con eficacia.

PROPUESTA 41/1999

LIQUIDACIONES PROVISIONALES EN RELACIÓN CON APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES EFECTUADAS CON POSTERIORIDAD A LA JUBILACIÓN

Motivación

1. Este Consejo ha tenido conocimiento de que los servicios competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria vienen practicando liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a contribuyentes partícipes en planes de pensiones que han alcanzado la edad de jubilación en años anteriores a 1999, habiendo continuado a pesar de ello, realizando aportaciones a dichos planes con posterioridad a la fecha de jubilación.

   Dado que esta situación se había generalizado, y aún estando sometida a discusión su adecuación a la normativa de los planes de pensiones, la Ley 40/1998, reguladora del citado tributo, incluyó una disposición transitoria (decimotercera) en los siguientes términos:

   "Los partícipes de planes de pensiones que, con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, hubiera seguido haciendo aportaciones a los mismos con posterioridad al cese de su actividad laboral, podrán optar entre:

   Mantener los derechos consolidados correspondientes a dichas aportaciones para cubrir la contingencia de fallecimiento.

   Recuperarlos en forma de capital, dentro del plazo de un año a partir de la entrada en vigor de esta Ley, tributando como rendimientos del trabajo en la forma establecida en la sección 1ª del capítulo 1 de esta Ley, y, en concreto, aplicando la reducción prevista en el artículo 17.2b) de la misma".

2. Este precepto, como puede verse, se refiere expresamente a tales aportaciones realizadas después de ocurrir el cese de la actividad laboral (y cualquiera que fuera la causa del mismo, aunque por simplificación se habla de jubilación en esta propuesta); y se dicta para regular un supuesto que se ha venido dando con frecuencia en la realidad a causa, fundamentalmente, del convencimiento de los agentes económicos y entidades financieras que gestionan los planes de pensiones de que la normativa permitía interpretar que podían efectuarse esas aportaciones con idéntico régimen fiscal al de las practicadas antes de la jubilación. De modo que el legislador se decidió por otorgar al contribuyente la opción transcrita: mantenerlas para cubrir el fallecimiento o retirarlas "en forma de capital" antes de 31 de diciembre de 1999 sometiéndolas a tributación en la forma indicada.

   Evidentemente, superando interpretaciones restrictivas, cabe entender que los derechos consolidados en función de las correspondientes aportaciones pueden mantenerse por no haberse producido la contingencia del fallecimiento en los casos en que esta contingencia esté prevista en los respectivos contratos.

   El llamado programa "INFORMA" responde así a la pregunta sobre si una persona que ha pasado a situación de jubilación anticipada puede seguir haciendo aportaciones a un plan de pensiones con derecho a reducir la base imponible:

   "En el caso de contingencias que se producen de una sola vez, como es el caso de la jubilación, no cabe la posibilidad de seguir realizando aportaciones al plan de pensiones para cubrir la contingencia ya producida o bien para cubrir otra que ya no puede acaecer por haberse presentado la primera. Por lo que una ve producida la jubilación no podrán seguir realizándose aportaciones para la cobertura de una contingencia que ya se produjo.

No obstante, podrá seguir realizando aportaciones para cubrir contingencias distintas y susceptibles de producirse en el futuro; o bien suscribir otro plan que cubra contingencias diferentes a la producida y que sean factibles".

Esta solución invoca la anterior normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Resolución de la Dirección General de Tributos de 27 de julio de 1996. En términos similares contesta dicho programa a la cuestión de si un jubilado puede suscribir un nuevo plan, invocando también dicha normativa y la Resolución de la Dirección General de Tributos de 20 de julio de 1998.

3. Sobre el tratamiento de las aportaciones comentadas en relación con la disposición transitoria transcrita de la Ley 40/1998, la Dirección General de Tributos ha declarado lo siguiente en su Resolución de 14 de julio de 1999:

   "Aportaciones a las que es de aplicación la disposición transitoria, es decir, si se aplica exclusivamente a las aportaciones realizadas tras el cese de la actividad laboral o incluiría también las realizadas con anterioridad a dicho cese.

   Del tenor literal, se deduce que la aplicación de esta disposición se refiere exclusivamente a las aportaciones realizadas con posterioridad al cese de la actividad laboral del partícipe y hasta el 31 de diciembre de 1998.

   Por tanto, las aportaciones que se hayan realizado con anterioridad al cese seguirán el régimen general de las prestaciones de planes de pensiones. No obstante, dado que el presupuesto de la aplicación de la disposición transitoria es la existencia del cese de la actividad laboral, en caso de no haberse delimitado todavía la forma de cobrar las prestaciones por jubilación, deberá comunicarse a la entidad gestora (al tiempo de ejercer la opción establecida en la disp. Trans. tercera, en cualquier caso en 1999) la forma en que se quiere percibir la mima (y que corresponde a las aportaciones realizadas antes del cese).

   Por otra parte, la existencia de varios planes de pensiones suscritos por un mismo partícipe no altera el criterio aquí expuesto. Habrá que ver en cada plan las aportaciones realizadas después del cese"

   Se reconoce pues que la disposición transitoria viene referida a las aportaciones realizadas después del cese de la actividad laboral, pero atendida la generalización esta práctica, se reconoce igualmente, en caso de no haber optado aún sobre la forma de cobrar las prestaciones por jubilación, la posibilidad de comunicar a las entidades gestoras, al mismo tiempo de manifestar la opción referida a las aportaciones posteriores al cese laborar, y por tanto durante el año 1999, en la forma en que se quieran recibir las prestaciones de jubilación por aportaciones anteriores al cese laboral.

4. A pesar del repetido precepto de la Ley 40/1998 y de esta doctrina de la Dirección General citada, la Administración Tributaria, como ha quedado dicho, ha practicado ya en muchos casos liquidaciones provisionales a contribuyentes que aún no habían comunicado a las entidades gestoras de los planes de pensiones su opción sobre la forma de cobro de las correspondientes prestaciones.

   El Consejo opina que esas liquidaciones no son procedentes. Es necesario esperar a que el contribuyente efectúe la opción que le concede el precepto legal en los términos que expone con claridad la Resolución transcrita de la Dirección General de Tributos, opción que

concernirá, conjuntamente, a las aportaciones anteriores y posteriores a la jubilación. Además, en todo caso, habrá que tener en cuenta la posibilidad de que haya prescrito el posible derecho de la Administración a practicar la liquidación en relación con las aportaciones practicadas tras el cese laboral cuando éste se haya producido con anterioridad a 31 de diciembre de 1995, o en su caso de la fecha que corresponda.

En virtud de cuanto precede, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen:

Propuesta

Que, por parte de la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o de los Departamentos competentes de la misma, se adopten las medidas oportunas para evitar el problema objeto de esta propuesta y, en particular, para proceder a la anulación de liquidaciones practicadas que no se hayan ajustado a la doctrina expuesta.

PROPUESTA 42/1999

CÓMPUTO DE INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE EN EL SUPUESTO DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Motivación

1. El artículo 155.1 de la Ley General Tributaria, a partir de la redacción dada al mismo por la Ley 1/1998, establece lo siguiente:

   "Los contribuyentes y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias aplicándose el interés de demora regulado en el artículo 58.2.c)".

   Ese mismo precepto lo encontramos también en el artículo 10 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

   Conforme a la remisión del apartado 2 del artículo 155, fue en su día objeto de desarrollo reglamentario por parte del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Se ocuparon también del asunto la Orden de 22 de marzo de 1991, que regula el procedimiento de devolución, y la Resolución 1/1992, de 2 de enero, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que dicta instrucciones sobre el mismo.

   Los contribuyentes tendrán derecho a la devolución de ingresos indebidos cuando éstos sean realmente improcedentes y cualquiera que sea la causa por la que resultan tales. El artículo 7 del citado Real Decreto habla "en particular" de los casos de duplicidad en el pago, cantidades pagadas superiores a las deudas y obligaciones tributarias posteriormente liquidadas o autoliquidadas, pago relativo a deudas prescritas, ingresos que devienen indebidos como consecuencia de rectificaciones de errores materiales. Pero evidentemente también habrá derecho a esa devolución cuando derive de los procedimientos especiales de revisión, de la resolución de un recurso de reposición, de la resolución de una reclamación económico-administrativa o cuando sea consecuencia de una sentencia judicial. Así se deduce de la propia lectura de las disposiciones reglamentarias citadas.

2. No obstante lo anterior, ni el artículo 155.1 de la Ley General Tributaria, ni el artículo 10 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se pronuncian sobre el cómputo del período de devengo de tales intereses. A tal efecto hay que contar, como regla general, con lo establecido en el artículo 2.2.b del Real Decreto 1163/1990, que dice con claridad que formará parte de la cantidad a devolver:

   "El interés legal aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas, por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la de la propuesta de pago".

   Debe entenderse que, tras lo dispuesto por la Ley 1/1998, no se trata del interés legal, sino del interés de demora regulado en el citado artículo 58.2.c de la Ley General Tributaria.

   Y hay que tener en cuenta el artículo 11 de la Ley 1/1998 como regla específica para el caso de las devoluciones de oficio que correspondan según la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido. Este precepto reconoce también el derecho de los contribuyentes a percibir intereses de

demora cuando la devolución no es practicada en el plazo que fijan las normas respectivas de esos tributos; y para el cálculo de esos intereses, dice:

"A estos efectos, dicho interés se devengará desde la finalización del plazo que dispone la Administración tributaria para practicar liquidación provisional hasta la fecha en que se ordene el pago de la correspondiente devolución".

3. Para fijar el período durante el que se devengarán dichos intereses a favor del contribuyente conforme a la regla general establecida en el artículo 2.2.b del Real Decreto, antes trascrito, hay que determinar qué se entiende por "propuesta de pago", que es el término utilizado en el mismo.

   La falta de precisión terminológica de nuestro ordenamiento presupuestario cuando se refiere a las distintas fases de ordenación del gasto y del pago. Entre ellas no aparece una fase de "*propuesta de pago*" propiamente dicha. La Ley General Presupuestaria (Real Decreto Legislativo 1091/1988, que aprueba su Texto Refundido) dice en su artículo 78.2 que los ordenadores de pagos "*podrán recibir las propuestas y librar las correspondientes órdenes de pago por medios informáticos*". Pero, como acaba de decirse, tal expresión no aparece referida en dicha Ley a una concreta etapa de los procedimientos de gasto. Los preceptos legales hablan del "*pago*", de que la Administración "*acordará el pago*", del "*reconocimiento de la obligación*", de "*liquidación de las obligaciones*", de "*compromiso de pago*", y más adelante, al tratar de la ejecución presupuestaria, se ocupa de las competencias para "*aprobar los gastos*" y para la "*ordenación de pagos*" (artículos 44.3, 45, 46, 60, 74.1 y 2).

4. Para situar la *"propuesta de pago"* en el complejo procedimiento de ejecución presupuestaria tenemos que acudir, principalmente, a la Orden de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado y a la Orden de la misma fecha que aprueba la Instrucción Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado (modificada luego por la Orden 26 de diciembre de 1997). Estas disposiciones, y las demás aplicables a tales procedimientos, nos permiten distinguir las siguientes fases: a) ordenación del gasto: autorización, disposición y reconocimiento de la obligación; b) ordenación del pago: ordenación y pago.

   No cabe duda de que cuando habla de *"propuesta de pago",* el Real Decreto se está refiriendo al momento de "*reconocimiento de la obligación*", que según la citada Instrucción Operatoria es "*el acto administrativo en virtud del cual la autoridad competente acepta formalmente, con cargo al Presupuesto del Estado, una deuda a favor de un tercer ...*", acto que incluye la liquidación de la deuda reconocida y el cálculo de los intereses hasta ese día.

   Esta conclusión coincide con el planteamiento del artículo 45 de la Ley General Presupuestaria, al que ahora volveremos a referirnos, cuando utiliza como inicio del plazo en que la Hacienda Pública debe pagar a sus acreedores el momento "del reconocimiento de la obligación".

5. Sin embargo, a efectos del caso particular de devolución de ingresos indebidos regulado en el artículo 11 de la Ley 1/1998, que antes ha quedado parcialmente trascrito, no se habla de la fecha de "*propuesta de pago*" o "*reconocimiento de la obligación*", sino de la fecha en que "*se ordene el pago*" u "*ordenación del pago*", que como se ha dicho son fases distintas de los referidos procedimientos.

   El Consejo valora positivamente que este texto legal intente aproximar hasta la fecha del pago efectivo el período de devengo de intereses a favor del contribuyente. Comprende, no

obstante, que razones técnicas hagan aconsejable que ese período finalice en el momento de "*reconocimiento de la obligación*", puesto que la etapa en que se ordena el pago parte ya de una liquidación y del consiguiente cálculo de los intereses de demora que procedan, sin que deba corresponder a los ordenadores de pagos competentes el cálculo de esos intereses, puesto que emiten mandamientos en firme para atender obligaciones ya reconocidas y liquidadas a favor de los acreedores de la Hacienda Pública. Así lo ha expuesto también este Consejo en el caso del reembolso del coste de las garantías prestadas por los contribuyentes en la propuesta sobre este asunto (número 50/99).

Antes ha sido invocado el artículo 45 de la Ley General Presupuestaria, en cuanto que también se remite, a los efectos de su mandato, a la fase del "*reconocimiento de la obligación*". Pero ahora debe dejarse constancia de que este precepto no es directamente aplicable a los intereses de demora que puedan corresponder a los contribuyentes hasta esa concreta fase del gasto. El supuesto que regula el artículo 45 es distinto: se refiere al posible devengo de nuevos intereses a favor de los contribuyentes si una vez reconocida la obligación no se efectúa el pago en el plazo de tres meses, y siempre que el acreedor requiera tales intereses.

6. Por todo ello, el Consejo considera que sería conveniente que una norma de rango legal se ocupase de establecer, en general, el inicio y el final del período de cómputo para el cálculo de los intereses de demora a favor del contribuyente en los distintos supuestos de devolución de ingresos indebidos, que en realidad, pueden reducirse a dos por lo que respecta al comienzo de dicho período, "*dies a quo*": a) el día en que se realizó el ingreso, como regla general; b) el día en que finaliza el plazo para la devolución sin intereses, según las leyes de los tributos citados. Mientras que en relación con el final de ese período, "*dies ad quem*", el Consejo considera que debe aproximarse al momento del pago efectivo, teniendo en cuenta las distintas fases de los procedimientos de gasto público, y que, como mínimo, debe llevarse ese período hasta el momento de "reconocimiento de la obligación", con la consiguiente liquidación de la misma, inclusive los intereses de demora correspondientes; y ello, claro está, sin perjuicio de la aplicación del artículo 45 de la Ley General Presupuestaria cuando resulte procedente.

En virtud de cuanto precede, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen.

Propuesta

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda, y por los órganos competentes de la misma, se impulse la elaboración de una norma de rango oportuno en la que se establezcan los momentos inicial y final del período de devengo de intereses a favor de los contribuyentes en los procedimientos de devolución de ingresos, conforme a los criterios expuestos.

PROPUESTA 43/1999

EJECUCIÓN DE SENTENCIAS Y RESOLUCIONES QUE COMPORTAN DEVOLUCIONES DE CANTIDADES EMBARGADAS QUE AFECTAN A LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y A LA AEAT

Motivación

1. En este Consejo se han recibido algunas quejas referidas a la forma de ejecución de resoluciones económico-administrativas o sentencias judiciales estimatorias cuando se han embargado cantidades cuya deuda principal corresponde a la Administración General del Estado, Central y Periférica (Delegaciones Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda), o a otras Administraciones Públicas, mientras que el recargo de apremio corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Cuando en virtud de esas resoluciones hay que proceder a la devolución de las cantidades embargadas, se pone de manifiesto una descoordinación entre dichas Administraciones y la citada Agencia Tributaria, con los consiguientes retrasos e incomodidades para el contribuyente a efectos de conseguir la ejecución de la sentencia o resolución estimatoria. La presente propuesta pretende evitar esa descoordinación, que perjudica tanto los intereses de los contribuyentes como de las propias Administraciones Públicas.
2. Como ejemplo, se expone un supuesto particular que ha llamado la atención de este Consejo. La recaudación de ingresos no tributarios de Derecho Público cuya titularidad corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda (por ejemplo, los percibidos por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera) se lleva a cabo en la fase de ingreso en período voluntario por dicho Ministerio, a través de sus Delegaciones Territoriales o Provinciales. En cambio, conforme a la normativa y acuerdos actuales, la recaudación de dichos ingresos en período ejecutivo corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de su Departamento de Recaudación, que, como es obvio, junto a la deuda principal, exige el recargo de apremio y, en su caso, intereses y costas del procedimiento.

   Cuando estos ingresos de Derecho Público se impugnan en vía económico-administrativa o, posteriormente, en vía contencioso-administrativa, habiendo tenido lugar el embargo de cantidades para hacer frente al total reclamado, y se dictan sentencias o resoluciones estimatorias que suponen la anulación de los actos administrativos impugnados, hay que devolver al ciudadano que reclamó el total de las cantidades embargadas. El contribuyente se encuentra entonces con que la Agencia Tributaria que efectuó el embargo de la cantidad total procede a la devolución de la parte que a ella le corresponde por su actuación (recargo de apremio e intereses del mismo), mientras que a efectos de la devolución de la deuda principal es remitido a la Delegación Territorial competente del Ministerio de Economía y Hacienda. Se encuentra así con que son dos órganos distintos los que tienen que proceder a la ejecución de las sentencias o resoluciones estimatorias, lo que provoca ciertos retrasos, molestias o disfunciones para el Administrado, que es ajeno al reparto de competencias internas de la Administración y desconocedor de las distintas formas de personificación que adopta la Administración Pública en general.
3. Parece oportuno que, en casos como estos, sea una sola la Administración que ejecute la sentencia o resolución estimatoria, procediendo a la devolución de todas las cantidades embargadas, sin perjuicio de que con posterioridad, e internamente, la Agencia Estatal de Administración Tributaria que se encargó de la recaudación en vía de apremio proceda a pasar el cargo correspondiente a la Administración General del Estado, o a cualquier otra Administración Pública por cuya cuenta haya practicado el embargo y que sea titular del ingreso de Derecho Público de que se trate.

4. Esta propuesta tiene su apoyo legal, entre otros preceptos, en el artículo 110.2 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (Real Decreto 391/1996, de 3 de marzo) que establece:

   "Si como consecuencia de la resolución algún organismo, centro o dependencia debiera rectificar el acto administrativo que fuera objeto de reclamación, lo verificará dentro del plazo de quince días".

   Por su parte, la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, establece lo siguiente en su artículo 104.2, como regla general sobre la ejecución de las sentencias:

   "Transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia o el plazo fijado en ésta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71.1.c), cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa".

   Estos plazos son relativamente breves, y si la ejecución de la sentencia o resolución tiene que llevarla a cabo más de un órgano o diversas Administraciones Públicas, se incumplirá con toda probabilidad, lo que producirá quejas justificadas de las personas afectadas. La unificación de la ejecución en un único órgano administrativo, en este caso la Agencia Tributaria que ha llevado a cabo el embargo, es sin duda la vía para conseguir una ejecución ágil en el plazo indicado de la sentencia o resolución estimatoria.

5. La descoordinación o disfunción que se produce en la práctica por esta forma de ejecutar las indicadas sentencias o resoluciones las distintas Administraciones Públicas resulta contraria al principio de eficacia y a los criterios de eficiencia y de servicio a los ciudadanos, así como a los principios de buena fe y confianza legítima que deben regir la actuación administrativa (artículo 103.1 de la Constitución Española; artículo 3, apartados 1 y 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en su modificación operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero; artículo 3.2, a, b y f de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado).

   Desde el punto de vista de la normativa tributaria, la corrección de la actuación administrativa que se propone encuentra también amparo en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en particular, artículos 3, apartados a, b y j, y artículo 20, párrafo segundo. En ellos se reconoce el derecho de los contribuyentes a obtener las devoluciones de ingresos indebidos sin necesidad de requerimiento a tal efecto, y a que las actuaciones de la Administración Tributaria se lleven a cabo en general en la forma que resulte menos gravosa para el ciudadano.

En virtud de cuanto precede, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen.

Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se promuevan las actuaciones necesarias para que, a la vez que se habilita a los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la gestión recaudatoria de ingresos de Derecho Público de órganos de la Administración del Estado o, en general, de otras Administraciones Públicas, se les habilite igualmente para que procedan a la devolución de ingresos indebidos que, en su caso, pueda corresponder a los ciudadanos por cuenta de los órganos o Administraciones titulares del crédito cuya recaudación se le encomendó.

PROPUESTA 44/1999

POSIBILIDAD DE QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA REVISE DE OFICIO ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE YA ESTÉN SIENDO OBJETO DE UNA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

Motivación

1. En este Consejo se ha apreciado que en numerosas ocasiones la Administración Tributaria no procede a revisar de oficio o revocar un acto administrativo que ella misma entiende que infringe el ordenamiento jurídico por la sola razón de haber sido ya recurrido por el contribuyente en vía económico-administrativa.

   El Consejo para la Defensa del Contribuyente entiende que no es correcta, por demasiado estricta, la postura de la Administración Tributaria según la cual cuando se ha recurrido un acto tributario en vía económico-administrativa, no procede la revisión de oficio o revocación del acto en cuestión, aun cuando se aprecien razones suficientes para ello. En la práctica, esto puede conducir al absurdo de que, aun reconociendo la propia Administración Tributaria que se ha cometido un error o que ha dictado un acto no conforme a Derecho, no procede sin embargo a revisarlo de oficio o revocarlo por la única razón de haber sido ya impugnado en vía económico-administrativa, por lo que el contribuyente debe esperar a que termine ésta para ver estimadas sus pretensiones.

   A juicio de este Consejo, la interpretación correcta de las normas aplicables permite llegar a la conclusión de que no existe ningún obstáculo para que, cuando la Administración Tributaria entienda que un acto suyo es ilegal o erróneo proceda de oficio a su revisión, con independencia de que el particular haya también reaccionado contra dicho acto interponiendo reclamación económico-administrativa.

2. Varios son los argumentos que permiten llegar a esta conclusión:

   a) En primer lugar, no existe una norma legal o reglamentaria que supedite el ejercicio de un procedimiento de revisión de oficio (en sentido amplio) a que se refiere el artículo 154 de la Ley General Tributaria y especialmente el de revocación previsto en el artículo 105 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo Común y artículo 8 de la Ley General Tributaria a la necesidad de agotar previamente todas las instancias revisoras de los órganos económico-administrativos. No existe nada parecido a una "litispendencia" entre el procedimiento de revisión de oficio administrativo y el procedimiento económico-administrativo.

   b) En segundo lugar, las especialidades del sistema de revisión de actos tributarios no impide que puedan coexistir el sistema de revisión de oficio y el sistema de revisión de actos en vía económico-administrativa. Así lo reconoce expresamente el artículo 41 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas cuando bajo el epígrafe "Subsistencia de la revisibilidad en vía de gestión" señala que la facultad revisora a que se refiere el artículo anterior no será obstáculo para que se dicten en vía administrativa de gestión los acuerdos de revisión de actos de liquidación, declaración de exenciones o bonificaciones, determinación de bases y otros, en los casos expresamente previstos por disposiciones especiales, siempre que dichos acuerdos se dicten por la autoridad y dentro de los plazos determinados en tales disposiciones.

c) En tercer lugar, es muy relevante el dato de que el citado Reglamento, en su art.101.5 d), contemple expresamente la posibilidad de que las pretensiones del demandante sean satisfechas en vía administrativa (la llamada satisfacción extraprocesal de las pretensiones del recurrente), lo que determinará el archivo de la reclamación por falta de objeto. Efectivamente, para que se produzca este supuesto es preciso que la Administración Tributaria conserve intactas todas sus potestades de revisión de oficio, aun estando el acto administrativo recurrido en vía económico-administrativa.

d) En cuarto lugar, evidentes razones de economía procesal avalan también esta conclusión, puesto que la postura contraria supondría obligar al contribuyente a esperar un lapso temporal importante antes de ver reconocida su pretensión en vía económico-administrativa cuando podría obtenerla con mayor celeridad a través de la revisión de oficio.

e) El propio interés pecuniario de la Administración Tributaria apoya esta conclusión, puesto que si finalmente la reclamación es estimada (como parece que ocurrirá en los supuestos que contemplamos) cuando más largo haya sido el tiempo invertido en el procedimiento de revisión, mayores costes deberá soportar, ya sea a través del pago de intereses o de los gastos de mantenimiento de un aval.

3. En definitiva, este Consejo considera que no existe ninguna norma jurídica que impida que la Administración Tributaria proceda a la revocación o revisión de oficio un acto en el que concurra alguna ilegalidad o error a juicio de la propia Administración.

Y que por el contrario, el respeto del Derecho y la evitación de conflictos son también valores que deben ser defendidos por la Administración, en cuanto que representa el interés público.

En virtud de cuanto se expone, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen.

Propuesta

Que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se den instrucciones para que se proceda de oficio a la revisión o revocación de aquellos actos administrativos en que se aprecie infracción del ordenamiento jurídico, aunque hayan sido objeto de reclamación económico-administrativa y ésta todavía no haya sido resuelta.

PROPUESTA 45/1999

MODIFICACIÓN DE LOS IMPRESOS DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y DEL IRPF A EFECTOS DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Motivación

1. El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificaciones del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se dedica a regular la Reserva para Inversiones en Canarias. El apartado 4 de dicho artículo establece:

   "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 alguna 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. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

   Tratándose de activos fijos usados éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa.

   b) La suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones locales canarias o de sus empresas públicas u organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones.

   A estos efectos el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas.

   c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán lugar al disfrute de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto".

2. Sin embargo, los modelos de declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas no contienen ningún apartado específico en el que se indique pertinentemente en qué tipo de bienes se materializa, indicándose por el contrario, el monto total de lo materializado.

3. Las actividades de comprobación e inspección sobre la Reserva para Inversiones en Canarias no se han iniciado, y será difícil cuando se inicien establecer un control que no perjudique a los contribuyentes ni a la Hacienda Pública en relación con los ejercicios de 1994, 1995, 1996; pero en un intento de establecer las bases para los de 1997 en adelante, el Consejo para la

Defensa del Contribuyente entiende que será deseable establecer un sencillo mecanismo que permita ese control evitando posibles perjuicios a ambas partes.

En virtud de cuanto precede, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen.

Propuesta

A efectos de establecer las correspondientes garantías jurídicas en los controles que deberá realizar la Administración Tributaria sobre la materialización de la Reserva citada, que como indica el artículo 27 antes mencionado, debe hacerse en el plazo de tres años tras ser dotada, se deberían establecer en los correspondientes impresos de declaraciones-liquidaciones del Impuesto de Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tres apartados, correspondientes a los apartados 27.4 a), 27.4 b) y 27.4 c) relativos respectivamente 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 suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de las Comunidades Autónomas de Canarias, de las Corporaciones locales canarias o de sus empresas públicas u organismos autónomos".

"La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán lugar al disfrute de ningún otro beneficio"

PROPUESTA 46/1999

DEBER DE MOTIVACIÓN EN LAS RESOLUCIONES SOBRE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS DICTADAS EN EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO.

Motivación

1. Se han tramitado ante este Consejo algunas quejas en relación con la insuficiencia de la motivación que se constata en algunos casos en las resoluciones dictadas por los órganos de la vía económico-administrativa, como consecuencia de las reclamaciones interpuestas contra determinados actos dictados por la Administración tributaria.

2. Como tuvo ocasión de destacar este Consejo, en su Propuesta número 20/97, de 27 de noviembre de 1997, relativa al deber de motivación en el procedimiento administrativo sancionador, la motivación es el gozne sobre el que gira no sólo la transparencia del proceder administrativo, sino también una serie de derechos (tutela judicial efectiva, prohibición de indefensión, seguridad jurídica, etc.) y principios (interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y legitimidad de la acción administrativa), sin los cuales no puede hablarse de verdadera y real existencia de un sistema jurídico propio de un Estado de Derecho. Centrándonos en la vía económico-administrativa, la exigencia de motivación de las resoluciones que se dicten en el curso de la misma viene establecida en el párrafo primero del artículo 49 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo), al disponer que "*deberán ser motivados con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho los actos que pongan término a la cuestión principal objeto de reclamación o recurso*", mandato que aparece ratificado en el artículo 13.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

3. Desde el ámbito doctrinal dos son las tesis que se han venido manteniendo en relación con el lugar o posición que ocupa la motivación en la estructura de todo acto administrativo: la que concibe la motivación como un simple requisito formal del referido acto y la que otorga a ésta la condición de elemento sustancial e indispensable de la decisión administrativa. El Tribunal Constitucional (por todas, su Sentencia -STC- 46/1996, de 25 de marzo) se muestra partidario de esta segunda tesis, al declarar que el requisito de la motivación de las resoluciones (no sólo las judiciales, sino también las administrativas) es una exigencia del derecho a la tutela judicial que halla su fundamento en la necesidad de conocer el proceso lógico-jurídico que conduce al fallo, y de controlar la aplicación del Derecho realizada por los órganos encargados de resolver los oportunos recursos; asimismo, permite el más completo ejercicio del derecho de defensa por parte de los interesados, quienes pueden conocer así los criterios jurídicos tenidos en cuenta en tales resoluciones, y actúa también como elemento preventivo de la arbitrariedad en el ejercicio de las potestades administrativas o jurisdiccionales. Por tanto, debe rechazarse de plano la configuración de la motivación como un mero requisito formal del acto administrativo, del que puede prescindirse cuando su ausencia o insuficiencia no provoque indefensión en el particular (artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), sino que la misma se configura como un elemento esencial de la validez jurídica y legitimidad de la actividad de los órganos de la Administración (STC de 3 de febrero de 1989 y Sentencia del Tribunal Supremo -STS- de 30 de junio de 1982).

4. Por tanto, y en aplicación de los principios constitucionales de tutela judicial efectiva, seguridad jurídica e, incluso, capacidad económica (que reclama un tratamiento individualizado y personalizado de cada situación), cabe concluir que la motivación (suficiente) resulta un requisito ineludible de toda resolución económico-administrativa. Dado que este dato no puede ser apreciado apriorísticamente con criterios generales, se requiere examinar el caso concreto para ver si, a la vista de las circunstancias concurrentes, se ha cumplido o no tal requisito. Como señala la STC 46/1996, antes citada, dicha circunstancia "*no exige que el órgano judicial se extienda pormenorizadamente sobre todos y cada uno de los argumentos y razones en que las partes fundan sus pretensiones, admitiéndose la validez constitucional de la motivación aunque sea escueta o se haga por remisión a la motivación de otra resolución anterior (...)ese derecho puede satisfacerse, atendiendo a las circunstancias de cada caso, con una respuesta a las alegaciones de fondo que vertebran el razonamiento de las partes, aunque se dé una respuesta genérica o incluso aunque se omita esa respuesta respecto de alguna alegación secundaria*". En concreto, la jurisprudencia (por todas, las SSTS de 22 de marzo de1982 y 9 de junio de 1986) ha preconizado la invalidez del acto (más por la vía de la anulabilidad que por la de la nulidad radical del mismo) cuando falta en él toda alusión a los hechos específicos determinantes de la decisión o a las causas y motivaciones de ésta, no bastando la simple referencia al precepto aplicable (aun cuando éste se transcriba literalmente).

5. Pues bien, a la vista de los expedientes que han dado lugar a las quejas que ahora se analizan es evidente que no puede hablarse de ausencia de motivación, pero se observa que los órganos económico-administrativos actuantes en los casos examinados, a la hora de resolver la cuestión principal debatida en los mismos (centrada en determinar si la conducta de los reclamantes había sido constitutiva o no de determinadas infracciones tributarias), se han limitado a usar una serie de fórmulas generales con las que se ha tratado de resolver el problema de la presunta culpabilidad del sujeto infractor, fórmulas de carácter tan genérico que bien pudieran haberse utilizado, con un mero cambio de nombre, para solventar cualquier otro expediente de esta naturaleza. En este sentido, no debe olvidarse que el artículo 33 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes señala que "*la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe" y que "corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la Comisión de infracciones tributarias".* Así las cosas, la carencia de suficiente motivación de este tipo de actos administrativos, dificulta una real y verdadera posibilidad de contradicción y con ello la posibilidad de conocer datos que resultan imprescindibles para que el contribuyente pueda discutir la corrección de la resolución en vía judicial.

   Efectivamente, si bien es cierto que el principio de autotutela releva a la Administración de acudir al Juez para que dote de ejecutividad sus decisiones, siendo, por tanto, el particular el que debe dirigirse a los Tribunales, es necesario que el contribuyente conozca debidamente el fundamento de la resolución, lo que no ocurre en supuestos como los analizados, en los que el reclamante puede verse limitado a la hora de conocer cuáles son las razones que han llevado al Tribunal Económico-Administrativo a confirmar la sanción.

6. Ahora bien, la motivación mediante un fundamento previamente impreso, acuñado o informatizado constituye, en ocasiones, una de las constantes en los distintos procedimientos administrativos de gestión tributaria. Está fuera de lugar la crítica que se vierte sobre el empleo de la informática que realiza la Administración Tributaria, dado que el

fenómeno de la masificación en el campo tributario ha desbordado las posibilidades de actuación administrativa al modo tradicional, pero tal técnica, cuya utilidad no puede desconocerse desde otras perspectivas, resulta cuestionable si interviene en procesos valorativos y axiológicos y ha de utilizarse cuidadosamente en actos que se resuelven en la aplicación e interpretación de las normas jurídicas.

A este respecto, aunque un sector de la doctrina y algunos Tribunales rechazan tal modalidad de motivación por cuanto que con ese discurso justificativo mimético puede ponerse de relieve la falta de resolución atenta e individualizada del supuesto planteado (STS, de 20 de diciembre de 1990), no debe adoptarse tal postura como regla general pues, como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional en su Sentencia 74/1990, de 23 de abril, la utilización de modelos o formularios de resoluciones estereotipadas no implica per se la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que la resolución dé respuesta suficiente y congruente a las cuestiones planteadas.

Efectivamente, es suficiente (si la identidad del supuesto en la multiplicidad de contribuyentes fuese real y objetiva) con una explicación adecuada - aun sucinta- de la Administración acerca de cuáles han sido los criterios subyacentes en el acto o resolución, de manera que se respete el derecho del contribuyente a la contradicción y se permita, en su caso, al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, conocer el hilo argumental fáctico y jurídico utilizado para resolver el procedimiento sancionador, es decir, que se manifieste diáfana la adecuación del contenido de la decisión administrativa a las particularidades del caso, según una racional ponderación de los hechos que podría definirse como la causa del acto administrativo sancionador.

En tal sentido, la antigua Ley de Procedimiento Administrativo, en su artículo 38, previó la posibilidad de resolución del procedimiento mediante impresos y medios mecánicos de reproducción en serie de aquellos supuestos en que fuesen idénticos los motivos y fundamentos de las resoluciones y no se lesionaran con ello las garantías de los ciudadanos. Por lo tanto, es necesario - pero bastante, al mismo tiempo- con que las motivaciones preimpresas sean lo suficientemente expresivas para que el contribuyente pueda conocer el alcance y la justificación del acto que se notifica (STS 11 de diciembre de 1990).

En el mismo sentido se pronuncia la STS de 14 de marzo de 1991, para la que la utilización de motivaciones estandarizadas resulta posible con independencia del asunto concreto sobre el que haya de pronunciarse, en la medida en que con ella se otorgue respuesta a los contenidos inherentes al deber de motivación.

7. Lo que se acaba de exponer no resulta un obstáculo insalvable para entender deseable un justo equilibrio entre el derecho de los ciudadanos a que se les motiven de forma debida los actos administrativos que afecten a su esfera de derechos e intereses legítimos, con el principio de eficacia administrativa (artículo 103.1 de la Constitución). En efecto, dadas las características y la configuración actual de nuestro sistema tributario (elevado número de contribuyentes; predominio de las autoliquidaciones, generadoras, a su vez, de una gran cantidad de actos administrativos, en muchos casos impugnados por los declarantes), no se aprecia problema jurídico alguno para que dicha Administración, en determinadas circunstancias y con las debidas garantías para los ciudadanos, pueda hacer uso de motivaciones genéricas o estereotipadas (a las que vamos a denominar como "modelo de resolución" sin que con ello se conculque el deber de motivar sus actos. En este sentido se manifiesta la STC 74/1990, de 23 de abril, antes citada. Asimismo, las SSTS de 20 de julio de

1989 y 7 de mayo de1991, así como la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 1992, que, entre otras, han admitido dichas formas "anómalas" de motivación para determinados actos que se produzcan en masa, siempre que los mismos carezcan de complejidad técnica y que del expediente administrativo pueda, tanto el recurrente como el Tribunal, tomar cabal razón del por qué de la actuación administrativa para el caso concreto.

Por tanto, buscando un adecuado equilibrio entre las necesidades de la Administración y los derechos de los contribuyentes y en particular, del derecho a obtener una resolución adecuadamente motivada, entendemos que si bien no existe obstáculo jurídico alguno para que los órganos de la vía económico-administrativa utilicen "modelos" de resolución para ultimar expedientes en los que el tema debatido sea el de la posible existencia de una infracción tributaria, habrá de exigirse siempre la lectura de dicho "modelo" permita el reclamante conocer tanto los hechos que tomados en consideración por el órgano económico-administrativo para adoptar su decisión como los fundamentos de Derecho aplicados y la forma en que ha sido valorada esa aplicación.

En virtud de cuanto precede, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen.

Propuesta

Que por la Secretaría de Estado de Hacienda, y por las vías que se considere oportunas, se ponga en conocimiento del Tribunal Económico-Administrativo Central, la preocupación del Consejo sobre la necesidad de motivar debidamente las resoluciones que pongan término a las reclamaciones interpuestas en materia de infracciones y sanciones tributarias con el fin de que se adopten las medidas que se consideren oportunas, conforme a Derecho. En este punto, se considera oportuno incidir en la procedencia de utilizar "modelos" para resolver este tipo de expedientes siempre que la resolución adoptada dé respuesta suficiente y congruente a las cuestiones planteadas.

PROPUESTA 47/1999

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE CAMBIAN DE RESIDENCIA FISCAL DURANTE EL EJERCICIO

Motivación

1. El artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias (en adelante, LIRPF) otorga la condición de residente habitual en territorio español a las personas físicas que cumplan ciertas condiciones relativas a su permanencia en nuestro país y al mantenimiento de intereses o realización de actividades económicas en España. Cumplidas dichas circunstancias en un determinado ejercicio por una persona física, la LIRPF le atribuye la condición de residente habitual en territorio español durante todo el año natural, con independencia de la fecha en la que efectivamente haya tenido lugar su entrada en este territorio o la iniciación de las actividades o la existencia de intereses económicos en España.

   Si una persona física traslada su residencia fiscal a España una vez iniciado el año natural pueden plantearse, y de hecho se plantean, problemas de doble tributación cuando el Estado en el que mantuvo su residencia fiscal con anterioridad la sigue considerando residente de dicho Estado hasta el momento en que se haya producido su efectivo traslado a España o hasta cualquier otra fecha distinta del 1 de enero del ejercicio en que se cumplan las condiciones requeridas por la ley española.

2. En todos y cada uno de los Convenios suscritos por España existe un precepto sobre la doble residencia que puede originarse por las leyes internas de los países contratantes. En dicho artículo se establecen una serie de circunstancias que irán determinando en qué país se considerará residente una persona que, en virtud de las legislaciones internas, podría ser considerado residente fiscalmente en los dos Estados contratantes durante el mismo período de tiempo. Únicamente cuando, aplicadas todas estas circunstancias, no se pueda discernir de qué país es residente una persona se acudirá al procedimiento amistoso. En realidad, son mínimos los casos en que se ha necesitado recurrir a este procedimiento.

   No obstante, el problema no está resuelto debidamente. Así por ejemplo, esta situación se plantea con habitualidad en relación con personas físicas que tenían su residencia habitual en Inglaterra o en Francia y que se trasladan a España. En el caso francés, el Code Génerale des Impôsts (artículos 166 y 167), prevé que cuando la residencia de una persona domiciliada en Francia se transfiere al extranjero, se tributará en Francia por las rentas obtenidas hasta la fecha de partida. En el caso inglés, además de existir reglas semejantes, debe tenerse en cuenta que el ejercicio fiscal concluye el día 5 de abril, con lo que el residente inglés que se traslada a España siempre mantendrá la consideración de residente fiscal en Inglaterra desde el día 1 de enero hasta el día 5 de abril del año en que se produce dicho traslado.

   Cuando no haya Convenio puede suceder, en efecto, que una persona, considerada residente fiscalmente en otro país por un período corto de tiempo, sea calificada como residente en España por todo el año natural, en cuyo caso en España tendría derecho a:

   La deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 67 de la Ley 40/1998.

   La aplicación del mínimo personal y familiar y además deducciones reservadas a los residentes o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Si a esto se une que, a los períodos cortos de tiempo suelen corresponder tarifas bajas, es muy probable que la tributación en otro país como residente sea más ventajosa que la aplicable a no residentes, como lo corrobora la existencia del régimen opcional previsto para los residentes de la Unión Europea, novedad introducida en la reciente reforma (artículo 33 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias). Pero, en todo caso, se verá sometido a una doble tributación, cualesquiera que sean los mecanismos para evitarla o matizarla, como consecuencia de esa doble condición de residente en uno y otro país.

3. Desde el punto de vista del contribuyente que traslada su residencia a España, la doble calificación como residente puede, pues, conllevar inconvenientes, ya que puede estar sujeto a una doble tributación, sin que las normas previstas para evitar la doble imposición en el artículo 67 de la LIRPF puedan solucionar todos los casos de duplicidad, ya que el impuesto pagado en el extranjero se habrá exigido por su condición de residente en el país que impone el gravamen.

   En la situación inversa se plantean también dificultades, si bien en este caso pueden producirse situaciones de ausencia de tributación. Efectivamente, si una persona física que tiene su residencia habitual en España traslada su residencia a un país que considere que la residencia fiscal se adquiere exclusivamente desde la fecha de comienzo de la estancia en dicho país, puede darse el caso de que durante un período de tiempo no exista tributación en ninguno de los dos países, salvo la que pudiera corresponder en España por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, circunscrito a las rentas de fuente española obtenidas por la persona que cambia su residencia fiscal.

4. La OCDE ha intentado resolver este problema en los Comentarios al Modelo del Convenio adoptados desde el 21 de septiembre de 1995, en los que se indica que cuando se plantea un conflicto como el anteriormente señalado entre dos países firmantes de un Convenio para evitar la doble imposición, ambos Estados deben reconocer a la persona física como residente del Estado de residencia original hasta el momento en que se produzca efectivamente su traslado al otro Estado, momento a partir del cual se debe considerar como residente del mismo.

   España planteó una reserva a dicho Comentario al indicar que, de acuerdo con la legislación interna, no era posible dar por concluido el ejercicio fiscal en el momento en que se produce el cambio de residencia. Reconociendo que esta posición debería generar situaciones de doble imposición, indicaba la necesidad de acudir al proceso de asistencia mutua para resolverlas.

   A nuestro entender, la posición española, que no fue secundada por ningún otro país miembro de la OCDE, no resuelve definitivamente los problemas, permitiendo que se produzcan casos de ausencia de tributación y supuestos de doble tributación, cuya solución vía procedimiento de asistencia mutua es costosa y compleja de implantar en la práctica.

5. Desde el punto de vista de este Consejo, sería deseable que se afrontase una reforma normativa que permitiera mantener la condición de no residente a aquéllas personas que transfieran su residencia a España una vez comenzado el año natural, siempre y cuando hayan mantenido su condición de residente fiscal en el país de origen hasta dicha fecha y que, en justa correspondencia, mantuviera idéntica calificación para las personas que trasladasen su residencia fiscal fuera de España durante el año natural.

El Consejo es consciente de la dificultad del tema que ha llevado a la nueva LIRPF a reducir al mínimo posible los supuestos de períodos impositivos inferiores al año natural, dadas las dificultades que originan las liquidaciones en los casos de periodos fraccionados. Pero la existencia de un período impositivo inferior al año natural no es ajena a la LIRPF, ya que se encuentra expresamente contemplada en su artículo 13 en relación con el fallecimiento del sujeto pasivo. El hecho de que el cambio efectivo de residencia pueda no ser fácil de probar obligaría a imponer cautelas administrativas, que podrían incluir presunciones iuris tantum, pero consideramos que no se trata de problemas insalvables y, en cualquier caso, los problemas que plantea la normativa actual parecen aconsejar su revisión; o, si ésta no se considera oportuna o conveniente, debería procederse a impulsar la firma de Convenios para evitar la doble imposición, o desarrollar los existentes en el sentido indicado, así como a la adecuada y amplia divulgación de los mecanismos actualmente existentes para corregir las situaciones referidas.

Propuesta

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda, y previo análisis correspondiente de sus Centros Directivos competentes en la materia, se promuevan las medidas oportunas, principalmente por la vía de los Convenios sobre doble imposición para evitar que el traslado de la residencia habitual desde un tercer país a España una vez comenzado el año natural pueda comportar situaciones de doble imposición o que el traslado de la residencia habitual fuera del territorio español una vez comenzado el año natural suponga la ausencia de gravamen.

PROPUESTA 48/1999

MEJORA DEL SERVICIO DE EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS REALIZADOS POR LA AEAT

Motivación

1. Se han recibido en este Consejo diversas quejas procedentes de contribuyentes en las que se ponen de manifiesto las numerosas gestiones y consiguientes molestias que se les ocasiona con motivo de la expedición por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los certificados, bien de estar al corriente de sus obligaciones tributarias, bien de acreditar un determinado nivel de renta.

   Se solicita por estos contribuyentes una modificación del procedimiento para obtener estos certificados, pues los necesitan con bastante asiduidad, lo que les origina tener que desplazarse cada vez a las oficinas de la Agencia Tributaria, además de, en caso de personas jurídicas, documentar fehacientemente la representación otorgada a la persona que debe recogerlos (realizado lo cual han de esperar un plazo aproximado de una semana para poder completar la documentación que al efecto deben presentar).

2. En concreto, las empresas requieren estos certificados porque necesitan acreditar estar al corriente de sus obligaciones tributarias para concurrir a la licitación ante las Administraciones Públicas, solicitar subvenciones, o cualquier otro motivo (cítense como ejemplos la concurrencia de este requisito entre los que se precisan para el cobro: de las subvenciones o compensaciones económicas que se otorgan en el marco del Plan Nacional de Formación e Inserción Profesional, artículo 23 de la Orden de 13 de abril de 1994 por la que se desarrolla el Real Decreto 631/1993, de 3 de mayo; de las subvenciones para el fomento del desarrollo local e impulso de los proyectos de empresas calificadas como I+D, artículo 13.2.a) de la Orden de 15 de julio de 1999, o de las ayudas de formación continua para los ejercicios 1998, 1999 y 2000, artículo 13.2 de la Resolución de 22 de julio de 1999; asimismo se precisa esta acreditación para la obtención de beneficios por contratación indefinida de trabajadores pertenecientes a los colectivos definidos en los programas anuales de fomento de empleo).

3. Por parte de la propia Agencia Tributaria se ha implantado recientemente un sistema más razonable y simplificado para la elaboración de dichos certificados, mediante la reciente publicación de la Orden de 18 de noviembre de 1999 por la que se regula el suministro de información tributaria a las Administraciones Públicas (B.O.E. de 30 de noviembre).

   El mecanismo de suministro de información de la citada Orden Ministerial consiste básicamente en la celebración de Convenios de Colaboración de la Agencia Tributaria con otras Administraciones Públicas, autoridades o entidades que pudieran ser cesionarios de información de carácter tributario cuando dicho suministro de datos haya de efectuarse periódicamente o de forma continuada en el tiempo y dichos datos se refieran a un elevado número de interesados.

   En dichos Convenios se deberá regular el objeto o finalidad del suministro, su forma y las garantías de los mismos, distinguiéndose los supuestos contemplados en el artículo 113.1 de la Ley General Tributaria del resto de casos donde sea necesario el suministro de información.

   Por otra parte, con carácter excepcional e igualmente mediante Convenio de Colaboración en los supuestos previstos por el artículo 113.1 de la Ley General Tributaria, podrán

obtenerse los datos necesarios mediante consulta directa a las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Este Consejo para la Defensa del Contribuyente considera imprescindible impulsar la extensión de dichos Convenios de Colaboración a todos los supuestos en que sea obligatoria la obtención de datos tributarios de los contribuyentes con el fin de evitar molestias innecesarias a los mismos y a la propia Agencia Tributaria que debe emitir los certificados requeridos.

En virtud de cuanto precede, el Consejo considera conveniente adoptar las medidas que a continuación se exponen.

Propuesta

Que por parte de los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se impulse la celebración de Convenios de Colaboración con las distintas Administraciones Públicas que deban ser cesionarias de información de carácter tributario de los contribuyentes según lo dispuesto en la Orden Ministerial de 18 de noviembre de 1999, al tratarse de un mecanismo de suministro de datos ágil y eficaz que conllevaría la eliminación de los problemas ocasionados con el actual sistema de expedición individual de certificados.

PROPUESTA 49/1999

MEDIDAS PARA EVITAR EL SOLAPAMIENTO PRÁCTICO ENTRE EL ITPAJD (MODALIDAD TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS) Y EL IVA

Motivación

Antecedentes

1. Con fecha 23 de junio de 1997, el Defensor del Pueblo remitió al Secretario de Estado de Hacienda un escrito en el que se recomendaba el planteamiento de soluciones para evitar el solapamiento en la tributación de determinadas operaciones inmobiliarias por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO) dentro del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP) y por el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA).

   Previos informes emitidos por la Dirección General de Tributos y la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, el Secretario de Estado de Hacienda acusó recibo del escrito el 19 de septiembre de 1997, aceptando la sugerencia del Defensor del Pueblo y planteando su estudio y el establecimiento de cauces de solución por parte de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, de conformidad con lo que establece el artículo 23.1. d y h de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas.

   La Secretaría Técnica Permanente de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria inició las actuaciones tendentes a armonizar y solventar los complejos problemas de solapamiento práctico ITP-IVA que los escritos del Defensor del pueblo ponían de manifiesto.

   Con fecha 18 de diciembre de 1997, el Director del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales solicitó a la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda su opinión al respecto. Dicho órgano comunicó al Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales el 26 de enero de 1998 que conocía las posibilidades de conflicto y que con motivo de sus visitas giradas a las Comunidades Autónomas emitiría un informe específico sobre la materia, hecho que se produjo el 15 de septiembre de 1998. Del mismo se dio traslado, a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, al Defensor del Pueblo el 22 de septiembre de 1998.

   Asimismo, el 18 de diciembre de 1997, el Director del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales remitió a los Consejos Territoriales de las Comunidades Autónomas en cuyos territorios se habían planteado problemas al Defensor del Pueblo instrucciones para que en la primera sesión que se celebrara se atendiera el asunto de la posible doble imposición práctica ITP-IVA. Estos Consejos fueron los de Cataluña y Valencia.

   Por otra parte, la Secretaría Técnica Permanente de la Comisión Mixta envió a dichos Consejos un escrito conteniendo instrucciones para incluir como tema a tratar en los mismos la coordinación entre Administraciones Autonómicas y Estatal para evitar situaciones de doble imposición ITP-IVA, así como el contenido de las actuaciones que debían acordarse para resolver los posibles conflictos y la apremiante necesidad de solucionar los que se hallasen planteados en aquél momento.

2. En cumplimiento del escrito recibido del Secretario Técnico Permanente de la Comisión Mixta, se han celebrado en las distintas Comunidades Autónomas reuniones de los Consejos Territoriales incluyendo en el orden del día de los mismos el tema de la doble imposición ITP-IVA.

   En resumen, en los distintos documentos de trabajo, observaciones y comentarios realizados por los miembros de los Consejos Territoriales, se han abordado las siguientes cuestiones, presentadas en el Pleno de la Comisión Mixta del día 24 de marzo de 1998:

   a) El marco legislativo de los conflictos entre hechos imponibles de ITP (TPO) e IVA.

   b) Principales supuestos controvertidos en la relación entre las dos figuras tributarias (ITP (TPO)-IVA).

   c) Procedimientos técnicos existentes en el ordenamiento tributario para la resolución de conflictos entre el ITP (TPO)-IVA.

   d) Procedimiento de Coordinación Técnica Estado-Comunidad (o Ciudad) Autónoma para la aplicación del impuesto legalmente procedente.

   e) Criterios de actuación de los órganos tributarios de ambas Administraciones para coordinación y aplicación de las propuestas de coordinación técnica adoptadas.

3. La parte más relevante de los documentos citados es la comprendida en la letra d) anterior, en cuanto que desarrolla el procedimiento de coordinación interadministrativa procurando la consecución de la unidad de acción entre las Administraciones respecto de cada hecho imponible, de forma que no exista una discrepancia entre aquéllas en la determinación del impuesto aplicable al caso (ITP ó IVA). Pretende también, en los casos en que la discrepancia se haya dado de hecho, establecer los principios con arreglo a los cuales debe intentarse la solución de ésta.

4. La Comisión Técnica asumió el contenido de los documentos y acordó que se llevaran a efecto los siguientes puntos concretos del mismo:

   a) La propia creación de la Comisión Técnica de Relación en el seno de los Consejos Territoriales, así como la obligación de reunirse al menos una vez al año y, si se resuelven conflictos, la remisión de un breve resumen anual a la Secretaría Técnica comprensivo de supuestos, propuestas de coordinación y grado de avance en aplicación de las mismas.

   b) Los principios que inspiran la aplicación material de las propuestas de se alcancen.

   c) La provisionalidad de las soluciones coordinadas en los supuestos concretos de conflicto que se presenten hasta que posibles modificaciones normativas resuelvan la más perfecta delimitación del respectivo ámbito del IVA y del I.T.P. (TPO), en garantía de los derechos y deberes de los contribuyentes.

Principales supuestos de conflicto detectados

1. Casos de no sujeción a IVA y consiguiente sujeción a ITP.

   a) Entrega de su propia vivienda por un particular repercutiendo IVA.

   b) Entrega de su propia vivienda por un empresario repercutiendo IVA. En este caso es determinante que la entrega no se realice en el ejercicio de una actividad empresarial.

c) Entrega de solares por un particular repercutiendo IVA sin que haya realizado sobre ellos actuación de urbanización alguna.

2. Casos de sujeción a IVA y consiguiente no sujeción a ITP.

   a) Transmisión de parcelas por miembros de Juntas de Compensación.

   b) Casos en los que el legislador declara determinadas operaciones como sujetas y no exentas por la vía de excepcionar la exención. Por ejemplo, segunda entrega de edificación por un empresario para su demolición.

   c) Segunda entrega de edificación por un empresario para su rehabilitación por el adquirente, o segunda entrega de edificación tras la realización de obras de rehabilitación sobre la misma. Concurre aquí la excepción a la exención que se contempla en el artículo 20.Uno.22º.b) de la Ley 37/1992., con lo que pasa a estar sujeto y no exento. En este caso el problema radica en valorar si la rehabilitación que se ha producido tiene o no ese carácter a los efectos de la Ley de IVA (tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas que importe más del 25% del precio).

3. Casos de sujeción a IVA, con exención, y consiguiente sujeción a ITP.

   a) Segunda entrega de vivienda por sociedad mercantil repercutiendo IVA. Este caso se complica frecuentemente por el hecho de que el adquirente es un consumidor final que tiene que soportar IVA. Naturalmente el problema se plantea por la inexistencia de renuncia a la exención (artículo 20.Uno.22 Ley 37/1992, de 28 de diciembre).

   b) Venta de terreno no edificable con repercusión de IVA sin que conste fehacientemente la renuncia a la exención. Problema derivado de si se entiende producida la renuncia a la exención al haber sido ingresado el IVA.

   c) Transmisión de un inmueble para demolición por un particular que ejerció en él la actividad de arrendamiento de viviendas. Se produce aquí un problema triple:

   Se trata de un particular que accede a la condición de empresario con arreglo a lo establecido en el artículo 5.Uno.c) de la Ley 37/92, al explotar continuadamente en el tiempo un bien corporal.

   Sin embargo, a la entrega de dicho inmueble para demolición, pese a ser segunda entrega, se la aplica el artículo 20.Uno.22º c) de la Ley 37/92, con lo que pasa a estar sujeto y no exento.

   Como se trata de una entrega de un bien que fue dedicado exclusivamente a la realización de operaciones sujetas pero exentas de IVA artículo 20.Uno.23ºb), podría incluirse dentro de la exención técnica del artículo 20.Uno.24º de la Ley 37/92, lo que plantearía problemas con el número 22.

Procedimientos de coordinación técnica estado-comunidad o ciudad autónoma

1. Como consecuencia de lo anterior, se procedió a la Creación de la Comisión Técnica de relación de composición mixta Estado-Comunidad o Ciudad Autónoma.

   Es una Comisión de carácter técnico y de composición mixta Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT)-Administración Tributaria Autónoma, con capacidad de estudio y propuesta técnica, pero no tiene el carácter de órgano administrativo ni capacidad para dictar actos.

La componen dos miembros, uno por cada Administración, miembros del Consejo Territorial.

2. Los mecanismos de actuación propuestos, en síntesis son:

   a) La Administración Tributaria que pretenda gravar una operación por uno de los dos impuestos cuando esa misma operación lo haya sido con anterioridad por el otro, lo comunicará a la persona designada en la Comisión en representación de esa misma Administración, a través, en su caso, del funcionario que haya sido designado para esos trabajos preparatorios. La comunicación incluirá un breve informe, junto con copia de los antecedentes. Se podrá notificar inicio de actuaciones de revisión si ello fuera necesario (por ejemplo por prescripción del tributo, necesidad de obtener información del contribuyente o de terceros, riesgo grave de impago, etc.), pero se abstendrá, en la medida de lo posible, de ultimar actuaciones,lo que sucederá en el momento en que se adopte una "*propuesta de coordinació*n".

   Igualmente la Administración que reciba por parte de un contribuyente una petición para devolución de ingresos indebidos con la que dicha Administración no esté de acuerdo con carácter previo, también lo comunicará a la persona designada para representar a esa Administración en la Comisión de Relación. La comunicación incluirá un breve informe junto con copia de los antecedentes.

   b) El representante de la Administración que pretenda gravar la operación "a posteriori", si considera que de la documentación disponible se desprende que la Administración a la que pertenece es la competente, remitirá dicha documentación al otro miembro de la Comisión de Relación, a través, en su caso, del funcionario que haya sido designado para esos trabajos preparatorios. Si es preciso, previamente solicitará del órgano actuante que recabe más datos o documentos del transmitente (artículo 111 de la Ley General Tributaria) o del adquirente. En el mismo sentido actuará el representante de la Administración a la que se ha solicitado la devolución de ingresos indebidos por un particular cuando considere que no procede la devolución de los mismos.

   c) El representante de la otra Administración, en el plazo más breve posible, examinando la documentación recibida, comunicará, a través, en su caso, del funcionario que haya sido designado, la posición de la Administración a la que represente respecto del supuesto. Si ambas Administraciones se muestran de acuerdo en la aplicación de la norma y consiguiente tributación por una de las dos figuras impositivas, podrán iniciarse los procedimientos para la aplicación del acuerdo: rectificación de oficio, devolución de ingresos indebidos, o, en su caso, concesión o denegación, según se haya acordado, de la devolución de ingresos indebidos solicitada por el contribuyente, todo ello con carácter previo a la liquidación del otro impuesto.

   d) Si ambas Administraciones se muestran en desacuerdo en la aplicación de la norma y consiguiente tributación por una de las dos figuras impositivas, la Comisión deberá reunirse para el análisis conjunto del supuesto; previamente lo harán, en su caso, los funcionarios que hayan sido designados para los trabajos preparatorios, que deberán elaborar un borrador de propuesta de coordinación. Estas reuniones, si existen supuestos conflictivos, deberán celebrarse al menos una vez cada mes para el análisis de los supuestos suscitados en ese plazo. Adoptada la propuesta de coordinación (siempre de consenso) se procederá como en el punto 3. Si no pudiese alcanzarse una solución de común acuerdo, el caso será inmediatamente elevado al Consejo Territorial para que decida. Tal decisión necesitará el acuerdo de ambas Administraciones, con arreglo a lo

que dispone el artículo 8.6 "in fine" del Reglamento de Organización y Funcionamiento Interno de los Consejos Territoriales. Si persiste el desacuerdo, se elevará conjuntamente a la Dirección General de Tributos escrito en el que se solicite su criterio, absteniéndose el órgano que haya detectado la situación en segundo lugar de emitir liquidación o regularizar autoliquidaciones, hasta que exista contestación por parte de ese Centro Directivo, la cual no tendrá carácter vinculante.

En el caso que ambas Administraciones estuvieran en desacuerdo, con carácter previo a la reunión de la Comisión Técnica de Relación, aquella Administración que no tuviera interrumpido el plazo de prescripción del derecho del contribuyente a la devolución de ingresos indebidos notificará al contribuyente la interrupción de dicho plazo, al objeto de evitar que tras la ejecución del acuerdo al que se llegue, se produjera el gravamen por una segunda figura impositiva de una operación previamente gravada por el otro impuesto y que, por causa de la prescripción, el contribuyente no pudiera recuperar lo ingresado en un primer momento.

En todo caso, una vez que se haya asumido la "*propuesta de coordinación*" formulada por la Comisión Técnica de Relación se reanudarán las actuaciones que se hallasen interrumpidas y, en su caso, la Administración que deba proceder a la devolución de oficio, notificará la iniciación de ese procedimiento al sujeto pasivo o al repercutido de IVA, con carácter previo o simultáneo a la mencionada reanudación de actuaciones.

3. En el procedimiento descrito en los cuatro puntos anteriores, hay que señalar que en el caso de Comunidades Autónomas pluriprovinciales, cuando hayan sido designados funcionarios en cada provincia en apoyo de la Comisión Técnica de Relación, las comunicaciones con dicha comisión y los trabajos preparatorios serán llevados a cabo a través de dichos funcionarios.

   Asimismo, se han previsto los mecanismos de coordinación para los supuestos en los que la Delegación Especial y la Administración Tributaria Autonómica competentes correspondan a territorios de Comunidades Autónomas diferentes.

   También se propone la coordinación con los fedatarios públicos para evitar dudas en la tributación de las operaciones desde el nacimiento de las mismas (escritura pública). Esta coordinación, debidamente impulsada con iniciativas normativas, llevaría a la obligatoriedad de plasmar en la escritura pública cuantas circunstancias incidan en la tributación de una operación.

   A consecuencia de ello, la Comisión Mixta de Coordinación aprobó en el mes de julio de 1999 el documento a enviar a los fedatarios, al que este Consejo se remite.

Criterios de actuación de los órganos tributarios de ambas administraciones para coordinación y aplicación de las propuestas de coordinación técnica adoptadas

1. Supuestos de tributación por ITP de operaciones que previamente habían tributado por IVA.

   Una vez determinada la improcedencia de IVA y, en consecuencia, la competencia de la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma para el gravamen por ITP de la operación en concreto, se procederá a comunicar por parte del representante de la AEAT en la Comisión de Relación a los órganos de gestión de la AEAT la propuesta de coordinación adoptada.

   A partir de aquí la resolución del problema puede producirse con arreglo a alguna de las dos siguientes posibilidades:

En primer lugar es necesario destacar la posibilidad de que, una vez que recaiga acuerdo sobre la "*propuesta de coordinación*", se intente la resolución del problema por medio del procedimiento de rectificación de facturas que se contempla en la Ley del IVA artículo 89 (Ley 37/1992) y en el artículo 24 de su Reglamento. Dicho procedimiento, de carácter obligatorio para el sujeto pasivo es la vía más rápida para la resolución del problema, si bien, como es evidente, en principio resulta ajena a cualquier procedimiento administrativo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 88.Seis de la Ley 37/1992.

En este sentido, se aconseja que la "*propuesta de coordinación*" a la que han llegado ambas Administraciones en el seno de la Comisión Técnica de Relación sea comunicada mediante una carta, al sujeto pasivo que repercutió el IVA, a efectos de instar a éste a que aplique la rectificación de factura y, en consecuencia, devuelva a su cliente las cuotas que indebidamente le repercutió, practicando luego en sus autoliquidaciones, por si mismo, las modificaciones que resulten necesarias, de acuerdo con el artículo 89 Cinco de la Ley del IVA. Deberá quedar claro que tal comunicación no supone la notificación de acto administrativo alguno

Si el sujeto pasivo que repercutió incorrectamente el IVA se negara a realizar voluntariamente la rectificación de facturas o a iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, se realizarán las actuaciones que corresponda en orden a la devolución a la que se refiere el artículo 9º, 2º, 3er párrafo del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, de Devolución de Ingresos Indebidos. Pueden darse en este sentido los siguientes casos:

a) Que el contribuyente que realizó la entrega no haya ingresado la cuota de IVA que repercutió indebidamente, siendo el adquirente bien consumidor final o bien sujeto pasivo de IVA. En este caso, podría incurrirse en la infracción especial recogida en el artículo 170.Dos.3º de la Ley 37/1992, que se sanciona con arreglo a lo que establece el artículo 171.Uno.3º de dicha ley. No podrá producirse la devolución de ingresos indebidos puesto que el ingreso no ha tenido lugar.

Por su parte la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma deberá liquidar el ITP.

b) Que el contribuyente que realizó la entrega haya procedido al ingreso de las cuotas repercutidas a la AEAT, siendo el que adquirió consumidor final sin derecho a deducir cantidad alguna.

Se procederá a iniciar de oficio el procedimiento de devolución de ingresos indebidos para devolver al sujeto que soportó la repercusión la cantidad que resulte procedente, practicándose la regularización de la declaración presentada por el sujeto pasivo que realizó dicha repercusión indebida. Debe señalarse que, con independencia de cualquier otro ajuste a efectuar en dicha declaración, y en especial los que pudieran proceder respecto de las cuotas declaradas como deducibles, la devolución de las cantidades indebidamente repercutidas corresponderá al sujeto que soportó la repercusión y no al que efectuó dicha repercusión cuya declaración es objeto de regularización.

Por su parte la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma debería liquidar el ITP.

c) Que el contribuyente que realizó la entrega haya procedido al ingreso de las cuotas repercutidas, pero el que adquirió haya procedido a la deducción del IVA soportado en sus correspondientes declaraciones liquidaciones. Podría incluso habérsele devuelto la cantidad soportada. Por aplicación del citado artículo 9.2 del Reglamento de Devolución

de Ingresos Indebidos no se podrá realizar devolución alguna al adquirente. En este caso, en el que existirán declaraciones liquidaciones de IVA indebidamente realizadas, se estudiaría si se considera oportuno realizar ulteriores actuaciones respecto de las mismas.

Por su parte la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma debería liquidar el ITP.

En cualquiera de los casos expuestos, para la consecución del objetivo de distorsionar en la menor medida posible a los ciudadanos, es conveniente que todo el procedimiento pueda ser supervisado para asegurar su cumplimiento por el representante de la Administración de la AEAT en la Comisión de Relación.

2. Supuestos de tributación por ITP de operaciones que previamente habían tributado por ITP.

   Es un problema menos complejo. Así, adoptada la propuesta de coordinación por la Comisión de Relación AEAT-Comunidad Autónoma, se remitirá comunicación de la misma a la AEAT para que proceda a liquidar el IVA indebidamente omitido.

   Simultáneamente se habrá dado conocimiento del hecho a la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma para que tramite el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. En lo material, este expediente no planteará ninguna de las complicaciones que acarrea el caso, antes abordado, de que se trate del IVA.

   La liquidación provisional no deberá ser efectuada por la AEAT hasta que conste la iniciación del procedimiento de devolución de los ingresos indebidamente realizados en concepto de ITP, a menos que exista posibilidad de prescripción del impuesto, caducidad de las actuaciones por inactividad o por transcurso de los plazos señalados al efecto en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (Ley 1/1998, de 26 de febrero), o algún otro riesgo en el cobro de las cuotas tributarias pendientes.

Posibles soluciones a los problemas técnicos de solapamiento entre el ITP y AJD (TPO) y el IVA

En los apartados anteriores se han descrito sucintamente los supuestos más frecuentes de solapamientos y los acuerdos alcanzados en el seno de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria de acuerdo con las normas y procedimientos aplicables tanto en la Administración Tributaria estatal como en la autonómica. Dichas propuestas tratan de dar solución a los numerosos supuestos de conflicto que se puedan plantear, pero no eliminan completamente la carga fiscal indirecta que para los ciudadanos todavía suponen la solución en la práctica de los problemas planteados medida en costes financieros y de relación con las dos Administraciones Tributarias de que se trate.

Para ello, es necesario modificar la normativa general para evitar estos problemas, lo que no conlleva la obligatoria modificación de la normativa específica (Ley del IVA y el Real Decreto Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD) por cuanto los problemas técnicos a ese nivel parecen hoy resueltos.

Algunas de las posibles soluciones podrían consistir en:

1. Establecer un mecanismo de compensación financiera entre créditos y débitos de un mismo contribuyente, por una misma operación, frente a dos Administraciones Tributarias distintas. Además de asegurar el cobro, minoraría la carga fiscal indirecta a la que antes se hacía referencia.
2. Posibilitar al sujeto repercutido, cuando sea consumidor final o no pueda deducir el IVA soportado, la iniciativa en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos cuando el

repercutidor no exista en ese momento o no acceda a ello, o cualquier otra fórmula que evite duplicidad de pago por una misma operación.

Adicionalmente, cuando los débitos a compensar con créditos sean superiores a éstos, se debería, además de iniciar los correspondientes procedimientos para que las posibles deudas tributarias no prescriban o los procedimientos caduquen, permitir la exigencia al deudor las garantías suficientes para asegurar las deudas tributarias hasta que los actos administrativos en los que los procedimientos se sustancien sean firmes.

En virtud de cuanto precede, el Consejo considera conveniente adoptar las medias que a continuación se exponen:

Propuesta

Que por parte de los órganos competentes se estudien y propongan las iniciativas de modificaciones normativas necesarias, destinadas especialmente a eliminar la carga fiscal indirecta que para los ciudadanos todavía suponen la solución en la práctica de los problemas planteados, tanto en costes financieros como de relación con las dos Administraciones Tributarias de que se trate.

PROPUESTA 50/1999

REEMBOLSO DE COSTES DE LAS GARANTÍAS APORTADAS EN EL CASO DE ANULACIÓN TOTAL O PARCIAL DE UNA DEUDA TRIBUTARIA POR SENTENCIA O RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA FIRME

Motivación

1. La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes explica en su exposición de motivos que contiene diversas medidas cuya finalidad es "reforzar los derechos del contribuyente", citando expresamente entre ellas la extensión del reembolso del coste de los avales o de los gastos por aportación de otras garantías que se presten para afianzar deudas tributarias. Esta cuestión es regulada, en efecto, en el artículo 12, cuyo número 1 se expresa en los términos siguientes:

   *"**Reembolso de los costes de las garantías.** 1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza.*

   Cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías.

   Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval".

   Este precepto no ha sido objeto aún del desarrollo reglamentario previsto, lo que viene planteando diversos problemas procedimentales que este Consejo ha tenido ocasión de conocer y analizar con motivo de algunos escritos presentados por los contribuyentes que se refieren, en particular, a dos cuestiones básicas:

   a) Momento a partir del cual puede solicitarse la devolución del coste de las garantías.

   b) Determinación de dicho coste, que obliga, entre otras cosas, a la delimitación del período de tiempo que ha de ser tenido en cuenta para la fijación de esa cuantía.

   Ambos asuntos, que evidentemente están relacionados entre sí, son tratados en esta propuesta. Desde la perspectiva de los expedientes que se tramitan ante el mismo, este Consejo desea así colaborar con la Dirección General de Tributos que viene trabajando con esfuerzo en la elaboración de un proyecto de norma reglamentaria para dar cumplimiento al precepto legal trascrito que pueda dotar de pacífica efectividad a este derecho de los contribuyentes.

2. Por lo que respecta al momento a partir del cual puede solicitarse de la Administración tributaria el reembolso del coste de las garantías aportadas, el Consejo considera que tal solicitud sólo debe ser presentada una vez que las correspondientes garantías han sido devueltas o liberadas. Ésta es, sin duda, la única solución que enerva los múltiples problemas que podrían surgir de la petición de reembolso en un momento anterior, cuando aún no se puede conocer el coste total de dichas garantías puesto que el mantenimiento de las mismas después de que haya adquirido firmeza o resolución administrativa que declare improcedente la deuda garantizada, seguirá produciendo gastos al contribuyente.

   Evidentemente, el hecho de que esa sentencia o resolución administrativa alcance firmeza no traerá como consecuencia el levantamiento inmediato o la devolución pronta de la

garantía. Los órganos administrativos encargados de su custodia o ante los cuales se hubiera constituido son los órganos competentes de Recaudación a que se refiere la **Resolución de 1 de julio de 1996 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan instrucciones en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados en vía administrativa**. A ellos corresponde la liberalización de la garantía, previa constancia de la causa de cancelación. Por muy diligente que sea su actuación, pasará un cierto período de tiempo antes de que esa cancelación pueda llevarse a cabo; en primer lugar, porque deberán recibir la oportuna comunicación sobre la firmeza de la sentencia o de la resolución administrativa y, en segundo lugar, porque tendrán que cumplir su propio procedimiento para hacerla efectiva, sin que pueda olvidarse, por último, que la excesiva carga de trabajo de estos servicios administrativos suele introducir frecuentes dilaciones.

Puesto que durante ese período de tiempo se producirán gastos, no parece lógico que éstos sean a cargo del contribuyente. Ni la letra ni el espíritu de la Ley permitirían esa conclusión. Por ello, partimos de la premisa de que los costes que deben ser reembolsados son los producidos desde el momento de entrega o constitución de la garantía hasta el momento de su devolución y cancelación, y, por tanto, sólo a partir del mismo debe solicitarse el reembolso con la debida prueba o documentación de la cuantía de tales gastos.

3. Podría describirse una compleja casuística; pero la claridad de esta regla general y la efectividad de su aplicación a las diversas situaciones exime de esa tarea. No obstante, deben formularse algunas observaciones. Aunque en la gran mayoría de los casos la Administración Tributaria viene atendiendo las peticiones de reembolso de coste de las garantías en breves plazos, sin que surjan problemas especiales por esta causa en sus relaciones con los contribuyentes, las observaciones que siguen, deducidas del análisis de los expedientes tramitados ante el Consejo, pretenden poner de manifiesto que pueden producirse dilaciones en dicho pago difíciles de evitar que repercutirían indebidamente en el derecho del contribuyente si no se adopta el criterio expuesto en el número anterior.

   a) Si el contribuyente solicita el reembolso cuando ha recibido notificación de la sentencia o resolución judicial (incluso si tiene la prudencia de esperar el transcurso de los plazos para la posible interposición de los recursos contra la misma, que en su caso procedan por parte de la Administración tributaria) será lo habitual que lo haga en un momento en que aún no ha sido notificado ese pronunciamiento a la Administración o no le ha sido comunicado al órgano de Recaudación competente para su cancelación. Por supuesto, también puede suceder que la Administración haya interpuesto en esos plazos el recurso oportuno, en los casos en que proceda, de manera que el pronunciamiento no sea firme, en contra de lo que pudo creer el interesado.

   b) No existen normas jurídicas específicas que impongan un plazo determinado para dicha cancelación una vez que a la Administración le ha sido notificada la resolución administrativa. Por lo que respecta al recurso de reposición, el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, que actualmente lo reglamenta, se remite en su artículo 11.2 al antiguo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, contenido en el Real Decreto 1999/1981, remisión que hoy debemos entender efectuada al actual Reglamento aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo. Y este texto, en relación con dichas reclamaciones económico-administrativas se limita a decir en el artículo 75.13 que la garantía será devuelta o liberada "*cuando se acuerde la anulación del acto*", sin determinación alguna de plazo, que tampoco encontramos con la Resolución

de 1 de julio de 1996 antes citada. Si entendemos que para la devolución o cancelación de la garantía debe seguirse un procedimiento propio de Recaudación, no de gestión, no hay plazo general para el mismo en el Capítulo VI de la Ley 1/1998, no resultando por tanto de aplicación el plazo general de los seis meses para los procedimientos de gestión previsto en el artículo 23 de dicha Ley. Si el contribuyente hubiera tenido la precaución de solicitar del Tribunal Económico-Administrativo que anula el acto la expresa declaración de su derecho a ser reembolsado del coste de la garantía aportada, y éste así lo hubiese declarado en su resolución (lógicamente, sólo podrá declarar el derecho, es decir la aplicación al caso del artículo 12 de la Ley 1/1998, pero conforme a lo expuesto en el número anterior no podrá cuantificar la cantidad debida), sería de aplicación el artículo 112 del citado Reglamento sobre vigilancia del cumplimiento de las resoluciones, de manera que podrían adoptarse "*las medidas pertinentes para remover los obstáculos que se opongan a su ejecución*". Pero tampoco en este precepto se fijan plazos concretos para su cumplimiento.

El contribuyente deberá, pues, esperar a que los órganos competentes de Recaudación lleven a cabo la devolución o cancelación de la garantía. Aunque, lógicamente, podrá poner en marcha el procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, conforme a los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992, de 28 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Evidentemente, esta no es la vía para solicitar el pago del coste de las garantías, derecho que ya les reconocen el artículo 12 de la Ley 1/1998, sino para pedir a la Administración las indemnizaciones que considere procedentes si ésta no lleva a cabo dicho reembolso.

Podría, a nuestro parecer, interponer recurso contencioso-administrativo como consecuencia de la inactividad de la Administración en virtud de lo establecido en el artículo 29.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Pero en tal caso, tendría primero que reclamar a la Administración, esperar tres meses, formular luego el citado recurso y esperar una sentencia firme. Sólo podría beneficiarse del procedimiento abreviado regulado en el artículo 78 de esta Ley en el caso antes aludido de que la propia resolución que anula el acto hubiera declarado expresamente el derecho al reembolso del coste de las garantías, existiendo entonces un acto firme (expresa declaración de que resulta aplicable al caso el artículo 12 de la Ley 1/1998) cuya ejecución puede solicitar el interesado, con la consiguiente posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo conforme a dicho procedimiento si ésa no se lleva a cabo en el plazo de un mes, según lo dispuesto en el artículo 29.2.

c) Desde la perspectiva que interesa a efectos de esta propuesta, las cosas no varían esencialmente si el contribuyente dispone de una sentencia judicial firme que declare improcedente la deuda garantizada, total o parcialmente, de la que derivará su derecho a que la garantía sea cancelada y a ser reembolsado de los costes de la misma (que podrá incluso ser declarado por dicha sentencia, si así lo solicitó el contribuyente, aunque según lo expuesto la cantidad a pagar por la Administración por ese concepto no podrá ser cuantificada). También podría tratarse de una sentencia resultante de los recursos contencioso-administrativos interpuestos en razón del artículo 29, apartados 1 y 2 , a que acaba de hacerse referencia. O de la propia sentencia que anula el acto administrativo impugnado si el contribuyente solicitó que el fallo judicial se pronunciara sobre su derecho al repetido reembolso y así consta en el mismo.

En cualquier caso, si la Administración tributaria efectúa la devolución o cancelación de la garantía de manera inmediata, una vez que la sentencia le ha sido notificada, o en un plazo breve de tiempo, el problema estaría solucionado. Si no lo hace, no le queda al interesado otro camino que solicitar del órgano jurisdiccional la ejecución de la sentencia conforme a los artículos 103 y siguientes de la citada Ley 29/1998, una vía compleja que no es oportuno exponer o comentar en esta propuesta, pero que de nuevo exigirá el transcurso de tiempo para que el contribuyente haga efectiva su pretensión.

4. Las observaciones formuladas en el número anterior inducen a este Consejo a insistir en la idea de que la solicitud del reembolso comentado sólo debe hacerse a partir del instante en que la garantía ha sido devuelta o cancelada, puesto que entre la firmeza de la sentencia o resolución administrativa que declara improcedente la deuda garantizada y ese momento será inevitable que transcurra un cierto período de tiempo (incluso si los órganos competentes actúan con diligencia) durante el que la garantía devengará gastos que deben ser reembolsados al contribuyente conforme al artículo 12 de la Ley 1/1998.

   ¿Cabe pensar en la posibilidad de que esa dilación se deba a la propia conducta pasiva o no diligente del contribuyente, o que esta conducta provoque retrasos superiores a los habituales debidos a las exigencias del procedimiento comentado? Con independencia de supuestos extraños o excepcionales, la respuesta tiene que ser negativa por lo que respecta a la generalidad de los casos. Lógicamente, los contribuyentes son los más interesados en poner fin a las garantías; nada pueden ganar con su mantenimiento (más adelante se tratará de los intereses de demora). Y además, a los propios órganos administrativos corresponde el cumplimiento de la sentencia y resoluciones firmes cualquiera que sea la conducta del interesado, como se deduce con claridad de la normativa antes citada. Si en algún caso concreto la garantía no pudiera ser devuelta o no se pudiera formalizar su cancelación por causa imputable al contribuyente, parece evidente que la Administración Tributaria estaría obligada a reembolsar los gastos producidos sólo hasta el momento en que puso a su disposición dicha garantía o se ofreció para formalizar su cancelación.

5. Fijado así el momento en que debe solicitarse el reembolso y el período para la determinación de los gastos que deben ser reembolsados, ha de analizarse ahora otra cuestión: si esas cantidades devengarán, o no, intereses de demora por el período de tiempo que transcurrirá entre el momento en que el contribuyente presenta su solicitud y el momento en que se hace efectivo dicho reembolso.

   De nuevo nos encontramos ante un asunto complejo. Será inevitable que transcurra un cierto período de tiempo entre los dos momentos indicados, puesto que el órgano administrativo competente deberá comprobar, en primer lugar, que la cifra solicitada es correcta y que se documenta debidamente; en segundo lugar, tendrá que cumplir con el procedimiento previsto para efectuar el pago. Si a todo ello unimos la carga de trabajo que habitualmente deben soportar los órganos administrativos competentes para una y otra actuación, se comprenderá que esa dilación en el pago es absolutamente inevitable. ¿Puede el particular exigir que se le abonen intereses de demora correspondientes a ese período?

   El Consejo opina que en este caso sería de aplicación, como regla general, el artículo 45 de la Ley General Presupuestaria (Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba su texto refundido). Aunque, ciertamente, este precepto presenta algunos problemas técnicos en su formulación literal, y no parece

pensada para el caso analizado, puesto que la Administración no podrá pagar a su acreedor hasta que éste no le cuantifique debidamente el coste de las garantías. Pero puesto que no hay norma legal directamente aplicable al supuesto comentado, puede deducirse de la aplicación analógica de dicho artículo 45 que una vez que la sentencia o resolución administrativa de la que deriva el derecho de reembolso ha adquirido firmeza y el contribuyente ha presentado su petición de reembolso del coste en la que éste queda cuantificado, la Administración dispone de un plazo de tres meses para efectuar el pago, y sólo una vez transcurrido este plazo podrá devengar el interés de demora (el interés legal) la cantidad debida, pero ello, sólo "*desde que el acreedor reclame por escrito el cumplimiento de la obligación*".

Este precepto ha sido objeto de una problemática interpretación por parte del Tribunal Constitucional, en su Sentencia 69/1996, de 18 de abril, que retrotrae el devengo de los intereses al momento en que fue dictada resolución en la primera instancia. Pero tan forzada conclusión del Alto Tribunal para salvar la constitucionalidad de la norma no resulta aplicable al caso, dado que aquí no se trata de devolución de un ingreso indebido, sino de un derecho otorgado por la Ley a partir de una sentencia o resolución administrativa firme. Además, no tendría sentido calcular intereses desde la resolución en primera instancia, puesto que una parte del coste de la garantía habrá sido satisfecha por el contribuyente con posterioridad a la misma. Y habrá que llevar a cabo un verdadero esfuerzo interpretativo para que el artículo 45 de la Ley General Presupuestaria llevara a la conclusión de que deben calcularse los intereses de cada pago satisfecho por el contribuyente por ese concepto desde el momento en que lo hizo efectivo.

No pueden desconocerse pues, las dificultades para la aplicación de dicho artículo 45 al supuesto concreto de reembolso que venimos analizando. Sería por ello conveniente que una norma de rango legal se ocupase de regular este asunto en evitación de conflictos que perjudicarán tanto a los contribuyentes como a la propia Hacienda Pública.

Como queda dicho, ese precepto debe ser entendido, en todo caso, como regla general sobre devengo de intereses de demora a favor de los particulares, que conoce importantes excepciones en nuestro ordenamiento fiscal. Así, el artículo 85 de la vigente Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, establece un plazo de seis meses (a partir de la finalización del plazo para presentar las declaraciones) para practicar las devoluciones, y sólo si la devolución no se efectúa en ese período se devengarán intereses "*desde el día siguiente al del término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente así lo reclame*"; esto último significa un cambio en relación con las normas anteriores, que exigían la petición expresa de intereses en la línea del artículo 45 de la Ley General Presupuestaria.

6. Tanto en un caso como en otro, parece razonable que el legislador otorgue a la Administración un determinado período de tiempo (tres meses como regla general, y seis meses en el caso particular de las devoluciones del Impuesto sobre la Renta) para hacer efectivo el pago correspondiente sin devengo de intereses dadas las exigencias de los procedimientos administrativos correspondientes. Conviene no olvidar que tales procedimientos se establecen en defensa de los intereses generales y que esa mecánica está pensada como garantía del respeto a la legalidad por parte de las actuaciones administrativas; se crearía un círculo vicioso si se pretendiera que los acreedores de la Administración Pública, en los casos regulados por la ley, percibieran intereses por las

cantidades satisfechas que fueran calculados hasta el mismo día en que el cobro se hace efectivo, y ello a causa del período de tiempo que inevitablemente transcurrirá entre las distintas fases del procedimiento de pago.

Por tanto, el Consejo estima que, a falta de una norma específica, la Administración Tributaria puede proceder al reembolso de los avales aplicando analógicamente (ya hemos advertido que existen algunos problemas en la formulación técnica de esta norma para su aplicación directa en el caso que nos ocupa) la regla del artículo 45 de la Ley General Presupuestaria. No obstante, sería conveniente que se dictase una norma sobre el plazo de que dispone la Administración para reembolsar el coste de las garantías a partir del momento en que el contribuyente solicita su reembolso y sobre el devengo de intereses a su favor durante ese período de tiempo.

Por lo que respecta a la determinación del plazo, bien puede tratarse de un precepto reglamentario; dicho plazo deberá ser determinado en razón de la regulación general del procedimiento de reembolso pendiente de desarrollo reglamentario, aunque parece lógico que se fije entre tres y seis meses dado cuanto acaba de exponerse, y sin olvidar que como inicio del mismo debe ser considerado el momento en el que el contribuyente lo solicita, pues antes de esa petición la Administración no conoce las cantidades que deben ser reembolsadas. En cambio, por lo que respecta al devengo de intereses, debe ser una norma de rango legal si se desea aplicar cualquier solución distinta de la regla contenida en el repetido artículo 45 de la Ley General Presupuestaria; si se fija un plazo superior a tres meses sin que las cantidades pendientes de pago devenguen intereses, o si una vez transcurrido este plazo se acepta que éstos se devenguen sin necesidad de reclamación o petición expresa de los mismos por parte de los contribuyentes (como es la opinión del Consejo) habría que adoptar tales medidas mediante ley, como se ha hecho en el caso del artículo 85 de la Ley 40/1998 antes expuesto.

7. En los números anteriores se ha propuesto que el contribuyente deba solicitar el reembolso una vez que las garantías han sido devueltas o canceladas, y que tal petición se considere como el momento inicial del plazo que debe fijarse para que la Administración haga efectivo el pago, sin devengo de intereses durante el mismo. Pero conviene no olvidar que aunque pueda señalarse, incluso reglamentariamente, el momento a partir del cual la petición puede ser formulada, ésta podrá presentarse en cualquier momento posterior hasta tanto no prescriba el derecho del contribuyente al reconocimiento o liquidación por parte de la Hacienda Pública de su obligación de reembolso. Y a tal efecto resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 46.1.a) de la Ley General Presupuestaria, que fija ese plazo de prescripción en cinco años a partir del día en que adquirió firmeza la sentencia o resolución administrativa que anuló la deuda garantizada. Si las cantidades que deben ser reembolsadas devengarán o no intereses durante el tiempo que transcurre desde el inicio de ese plazo hasta el momento en que el contribuyente formula su petición antes de que se produzca la prescripción de su derecho, es una cuestión que debe ser regulada con claridad por la norma legal a que se ha hecho referencia.

Propuesta

1. Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda, y de la Dirección General de Tributos dependiente de la misma en cuanto Centro Directivo competente en la materia, se impulse el desarrollo reglamentario del artículo 12 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, a efectos de regular el procedimiento de reembolso y la determinación del

coste de las garantías distintas del aval, a que tienen derecho los contribuyentes conforme a dicho precepto.

2. Que en relación con dicha reglamentación se tenga en cuenta lo expuesto en esta propuesta para fijar el momento a partir del cual puede solicitarse dicho reembolso y el plazo de que dispone la Administración Tributaria para efectuar el pago y que a efectos del cálculo del importe que debe ser reembolsado se atienda a los gastos en que efectivamente ha incurrido el contribuyente, de manera, que, en particular, se tengan en cuenta los gastos correspondientes a retrasos en la cancelación o devolución de las garantías que respondan a una demora imputable a la Administración.

3. Que en relación con el posible devengo de intereses de demora a favor del contribuyente, se tenga en cuenta lo expuesto para que, si se considera oportuno adoptar una norma distinta de la contenida en el artículo 45 de la Ley General Presupuestaria, se precise en disposición de rango legal el momento a partir del cual se devengarán tales intereses y si a tal efecto dejará de exigirse la petición expresa de los mismos (como es la opinión de este Consejo).

PROPUESTAS NORMATIVAS 2000

PROPUESTA 1/2000

LEGITIMACIÓN DE LOS DIRECTORES GENERALES O 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. Cierto 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 disposicones 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

APORTACIÓN A PLANES DE PENSIONES DE CÓNYUGES NO PERCEPTORES DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO Y/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

CRITERIOS 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.

3. 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 extraprocesal 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:

   a) 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.

   b) 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).

   c) 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 artículo30.2 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".

   d) 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.

   e) En quinto lugar, la revocación no puede ser contraria al interés público ni puede ser contraria al ordenamiento jurídico.

   f) 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

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

AJUSTE DE RETENCIONES EN CASO DE TRIBUTACIÓN CONJUNTA CON UN SOLO PERCEPTOR DE RENTAS DEL TRABAJO

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

IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LAS AYUDAS Y SUBVENCIONES PÚBLICAS EN EL IRPF

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 (aquél 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. 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, entendiendo 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 vigésimoprimera) 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 disponibl*e...", 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 7/2000

INTRODUCCIÓN EN LOS MODELOS DE DECLARACIÓN CENSAL DE UNA CASILLA ESPECÍFICA EN LA 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

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 Órdenes 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 Y LAS 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 nº __, 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 preveerse 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

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 quedaran 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.

b) 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.

c) 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.

d) 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 más 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. Está 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 constituirla, 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

POSIBILIDAD DE EFECTUAR EL INGRESO DERIVADO DEL 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

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

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. Cierto 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

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 ulteriores 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 ulteriores 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 presupuestos 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, notificándoselo 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 omnímoda 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 una 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, "s*tricto sens*u", 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 diluída 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

PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE RETENCIONES

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 concurran 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 acudirse 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 desestimará, 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 nº 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, aun 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

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 43/1195, 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 integro, determinando cuál debería haber sido el rendimiento bruto que correspondía a la persona física para que, tras practicar la correspondiente retención, se le satisfaciera 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 fundamente 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.

1. 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.
2. 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 aun 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 ésta 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 procedimiento 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 es 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:

a) 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*".

b) 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.

c) 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*")

d) 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

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

CONTROVERSIAS EN MATERIA DE EXPEDICIÓN Y ENTREGA DE FACTURAS. PLANTEAMIENTO EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

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.

2. 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), aun cuando en el contenido de la pretensión se incorporen argumentos jurídico-tributarios, "*cuando se deciden controversias inter privatos, 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 expondremos, 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

MEJORA DE LA INTELIGIBILIDAD DE LAS CONDICIONES ESTABLECIDAS EN LA NORMATIVA DEL IRPF QUE EXONERAN 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 trasmitido), 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:

1. "Hayan efectuado aportaciones a Planes de Pensiones o a Mutualidades de Previsión Social y procedan a reducir la base imponible del Impuesto.

2. "Hayan realizado inversiones en vivienda y deseen ejercitar la deducción en la cuota correspondiente.

3. 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

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS: MATERIALIZACIÓN 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

RETENCIÓN MATERIAL DE LAS DEVOLUCIONES PROCEDENTES DEL IRPF

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 consistían 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 "cautelas" 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 suficien*tes" 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 22/2000

VALORACIÓN EN EL IRPF 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

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 quién 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 testamentaría 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 bastantea 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

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 pesetas, 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-administrativa vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo. Cierto 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

EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 15 DE JULIO DE 2000 EN EL ARTÍCULO 72 DE LA LGT (RESPONSABILIDAD POR ADQUISICIÓN DE EXPLOTACIONES O ACTIVIDADES ECONÓMICAS)

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 artículo13 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 Tribu*taria", 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 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:

a) 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.

b) 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

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 realizado 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 artículo1969 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 aun 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

CONVENIENCIA DE FORMULAR UNA ADECUADA ADVERTENCIA A LOS CONTRIBUYENTES DE SU DEBER DE DECLARAR EN EL IRPF 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 dificultan 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 brocardos 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 persiguen 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

LA “REFORMATIO IN PEIUS” EN LOS SUPUESTOS DE INTERESES DE DEMORA DERIVADOS DE NUEVAS LIQUIDACIONES

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 artículo113.3 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 proc*ede". 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, aun 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. 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 aun 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 pei*us" 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. 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

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.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2001

PROPUESTA 1/2001

DISFUNCIONES PROVOCADAS POR LA POSIBLE UTILIZACIÓN DE DISTINTOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE OFICIO DE ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS PARA CUYA RESOLUCIÓN SON COMPETENTES ÓRGANOS DIFERENTES

Motivación

El Consejo de Defensa del Contribuyente realiza un breve repaso de la normativa tributaria que regula la revisión de oficio, así como de su interpretación doctrinal y jurisprudencial.

Analiza los procedimientos de revisión de los actos nulos de pleno derecho del artículo 153 de la Ley General Tributaria, de los actos anulables regulados en el artículo 154 y de los actos declarativos de derechos previa declaración de lesividad previstos en el artículo 159. En cada uno de estos procedimientos de revisión, estudia su coordinación con los procedimientos establecidos con carácter general en el ámbito administrativo por la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como los aspectos procedimentales y las distintas autoridades competentes para instruir y resolver cada uno de los procedimientos especiales de revisión, tanto cuando afecten a tributos estatales como cuando lo hagan a tributos cedidos o propios de las Comunidades Autónomas o a tributos locales.

Después de dicho análisis, el Consejo de Defensa del Contribuyente considera que se producen problemas y disfunciones provocados por la, a su juicio, complicada regulación de los procedimientos, que se derivan, en opinión del Consejo, de la coexistencia tanto en el ámbito de la Administración General del Estado como en el de las Comunidades Autónomas de varios órganos competentes para tramitar y resolver procedimientos de revisión de oficio que se refieren al mismo acto tributario y que pueden actuar con absoluta independencia los unos de los otros.

Estas dificultades además se acentúan cuando, como puede suceder, el contribuyente al solicitar la revisión de oficio invoque tanto el artículo 153 como el artículo 154 de la Ley General Tributaria o no se refiera a ningún precepto en particular, o invoque varios motivos de revisión. Esto, aparte de innumerables problemas de gestión puede implicar el riesgo de que los procedimientos concluyan con resoluciones distintas.

Propuesta

Que se estudie con detenimiento el actual sistema de revisión de oficio de actos tributarios sea cual sea su procedencia con la finalidad de simplificarlo y homogeneizarlo, convirtiéndolo en un cauce eficaz de revisión de actos tributarios, con la finalidad de hacer desaparecer las disfunciones que se han puesto de relieve.

Medidas

En relación con las cuestiones planteadas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente es necesario señalar que en la próxima reforma de la Ley General Tributaria se está estudiando la introducción de importantes modificaciones en el régimen de revisión de actos nulos y anulables respecto de la actual Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, con las que se pretende conseguir un notable acercamiento a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En lo que se refiere a los supuestos que dan lugar a la nulidad de pleno derecho que, tal y como señala el Consejo, difieren en ciertos extremos en los ámbitos administrativo general y tributario, la nueva Ley General Tributaria pretende realizar una transposición de los supuestos de nulidad de pleno derecho contenidos en el artículo 62 de la Ley 30/1992, con lo cual se busca que desaparezcan las diferencias entre los dos ámbitos señalados.

La Ley General Tributaria otorga la competencia para resolver sobre la nulidad de pleno derecho al Ministro de Hacienda, lo cual supone una especialidad respecto del régimen general de los actos administrativos. Dicha especialidad está permitida, tal y como reconoce el Consejo, en el apartado 2 de la disposición adicional decimosexta de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

Conforme al apartado 1 del artículo 51 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, en el ámbito de los tributos cedidos, concretamente en relación con los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Tributos sobre el Juego, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, son competentes para declarar la nulidad de pleno derecho las Comunidades Autónomas, previo dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma.

Sin embargo, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 46 de la citada Ley 21/2001, la revisión de los actos en vía de gestión relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluida la parte del mismo cedida a las Comunidades Autónomas, sobre el Valor Añadido, sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos, sobre Labores del Tabaco y sobre la Electricidad, corresponde a los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas.

En materia de tributos locales, el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local, atribuye la competencia para declarar la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en vía de gestión tributaria al Pleno de la Corporación en los casos y de acuerdo con el procedimiento previstos en el artículo 153 de la Ley General Tributaria.

La especialidad de los órganos competentes para resolver se justifica por el distinto carácter de los tributos a los que se refieren los actos objeto de revisión y por la necesidad de mantener el principio de autonomía de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

En cuestión de revisión de actos anulables es importante recalcar que en la próxima reforma de la Ley General Tributaria se está estudiando la supresión del actual artículo 154 de la Ley 230/1963, de forma que, salvo en los casos en que concurra alguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho o que proceda la rectificación de errores, la Administración tributaria no podrá revisar sus propios actos favorables más que acudiendo a la declaración de lesividad de los mismos e impugnándolos posteriormente en la vía contencioso-administrativa, en consonancia con el contenido actual de la Ley 30/1992.

En la nueva Ley General Tributaria está previsto que la competencia para dictar la declaración de lesividad, tanto de los actos como de las resoluciones en el ámbito tributario, corresponda al Ministro de Hacienda.

De forma semejante a lo que ocurre con la revisión de actos nulos de pleno derecho, conforme al apartado 1 del artículo 51 de la Ley 21/2001, en el ámbito de los tributos cedidos, concretamente en relación con los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Tributos sobre el Juego, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, son competentes para declarar la lesividad las Comunidades Autónomas.

Sin embargo, como ya se ha señalado, la revisión de los actos en vía de gestión relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluida la parte del mismo cedida a las Comunidades Autónomas, sobre el Valor Añadido, sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos, sobre Labores del Tabaco y sobre la Electricidad corresponde a los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas.

De acuerdo con lo expuesto, con la nueva Ley General Tributaria se busca introducir una mayor simplificación da el sistema de revisión de oficio de los actos tributarios, lo que supondrá la desaparición de gran parte de las disfunciones a las que hace mención en su propuesta el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

PROPUESTA 2/2001

TRATAMIENTO NORMATIVO EN EL IRPF DE LAS INDEMNIZACIONES PERCIBIDAS COMO CONSECUENCIA DE DESPIDO COLECTIVO POR CAUSAS ECONÓMICAS, TÉCNICAS, ORGANIZATIVAS, PRODUCTIVAS O DE FUERZA MAYOR Y POR DESPIDO IMPROCEDENTE. DIFERENCIAS

Motivación

El Consejo de Defensa del Contribuyente considera que el trato diferente que se establece en la normativa tributaria estatal a las indemnizaciones por despido improcedente frente a las producida por causas económicas, técnicas, organizativas, productivas o de fuerza mayor, si bien es lógica dentro del ámbito del derecho laboral, no parece tener justificación desde el punto de vista fiscal, al no atender ni a circunstancias de “voluntariedad” por parte del trabajador, ni a la capacidad económica puesta de manifiesto con las cuantías de las indemnizaciones.

Propuesta

Que por parte de esa 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 postulados del principio de igualdad y capacidad económica, se evite el dispar tratamiento tributario entre las indemnizaciones provenientes de la extinción de los contratos laborales por causas económicas, técnicas, organizativas, productivas o de fuerza mayor y las que tienen origen en los despidos considerados como improcedentes.

Medidas

En el caso de despidos colectivos (artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo), la indemnización prevista por dicha normativa laboral es la equivalente a veinte días de salario por año de servicio, con un máximo de doce mensualidades, mientras que para los supuestos de despidos improcedentes se fija en cuarenta y cinco días de salario por año de servicio, con un máximo de cuarenta y dos mensualidades (artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores).

Puede observarse, que la propia normativa laboral establece diferencias cuantitativas en cuanto a las indemnizaciones que se han de satisfacer en referencia a las modalidades de despidos, siendo consciente de la inexistente "culpabilidad" del trabajador tanto en el despido improcedente como en aquel motivado por causas objetivas y que, en ambos casos, el trabajador se va a encontrar ante la misma situación laboral, la extinción de su contrato de trabajo.

En el ámbito fiscal, tanto la anterior normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 18/1991, de 6 de junio) como la vigente (Ley 40/1998, de 9 de diciembre) consideran rentas exentas:

> *"Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato."*

Como puede apreciarse, en la normativa fiscal se ha considerado oportuno igualar los límites máximos de la exención para los casos de despido a las cuantías de las indemnizaciones establecidas en el ámbito laboral para los distintos supuestos de despido. La opción alternativa,

contemplar un único límite máximo para la exención cualquiera que fuere el tipo o calificación de despido, se entiende que podría crear igualmente problemas "discriminatorios".

La norma fiscal se limita a establecer el carácter obligatorio de la indemnización percibida para ser objeto de exención, dejando la determinación de la cuantía de la misma a la normativa laboral o a la sentencia judicial que la establezca, considerando renta sujeta a gravamen los importes que excedan de los fijados obligatoriamente. Por tanto, la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al considerar exentos los importes que con carácter obligatorio fija la norma laboral, establece una frontera divisoria entre donde acaba la indemnización en sentido estricto y donde comienza la liberalidad y, a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la indemnización (que por serlo está exenta) no puede rebasar el límite máximo que señala la legislación laboral y, en la medida que lo exceda, deja de ser indemnización y se constituye en renta sometida al tributo.

En consecuencia, de acuerdo con lo expuesto, la Secretaría de Estado de Hacienda considera conveniente que la normativa fiscal se acomode a los límites establecidos en la normativa laboral a la hora de considerar exentas las indemnizaciones percibidas en caso de despido colectivo o de despido improcedente.

PROPUESTA 3/2001

MODIFICACIÓN DE LAS NORMAS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Motivación

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido diversas quejas en relación con el hecho de que el importe de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades se determine de forma que, en ocasiones, pueda apartarse del cálculo de la deuda tributaria definitiva, lo que, a juicio del Consejo, puede llevar a situaciones en las que la cuantía del pago fraccionado sea superior a la cuota del impuesto o, incluso, en los que se podría realizar un pago fraccionado sin que posteriormente exista deuda tributaria, lo cual podría afectar a los principios de proporcionalidad, capacidad económica y no confiscatoriedad.

El Consejo realiza un repaso de la regulación normativa del cálculo de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades y analiza cuales pueden ser las dificultades que pueden motivar las quejas de los contribuyentes.

El Consejo considera que las principales dificultades que sería necesario solventar serían las debidas a tres causas. En primer lugar, las derivadas de que, con carácter general, la opción por un método u otro de cálculo de los pagos fraccionados únicamente pueda realizarse dentro de los dos primeros meses del período impositivo.

En segundo lugar, en el método basado en la cuota íntegra del último impositivo cuyo plazo de declaración ya hubiera vencido, sistema que el Consejo denomina de cálculo de cuota histórica, los problemas podrían surgir debido a que, en un mismo período impositivo, los pagos fraccionados deban basarse en cuotas correspondientes a dos años diferentes, y a la posible desproporción de los pagos fraccionados cuando se haya producido una disminución de la actividad económica.

Por último, en tercer lugar, en el método basado en la base imponible del ejercicio, las dificultades pueden venir por el hecho de que no se tengan en cuenta todas las magnitudes que determinan la cuota a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades, en concreto, la dotación de la Reserva por Inversiones en Canarias, las deducciones para evitar la doble imposición y las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda y de los Centros Directivos competentes en la materia, se estudien los problemas que plantea la normativa en vigor en materia de pagos fraccionados, para realizar las pertinentes propuestas de cambio normativo que eviten los inconvenientes más arriba expuestos que el sistema actual produce, sin perder de vista la necesidad de mantener un sistema ágil y eficaz de gestión del impuesto.

Medidas

Analizadas las motivaciones y las propuestas realizadas por el Consejo de Defensa del Contribuyente es necesario poner de manifiesto las siguientes consideraciones en relación con las tres principales observaciones contenidas en la presente propuesta:

1. Ejercicio de la opción entre los sistemas

En la Propuesta del Consejo se manifiestan algunas críticas a los problemas que puede plantear el plazo preclusivo de ejercicio de la opción.

El artículo 38 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece un plazo determinado para el ejercicio de la opción a la hora de calcular el pago fraccionado. Ha de reconocerse que el contribuyente puede no tener un conocimiento cierto del volumen que pueda alcanzar su actividad a lo largo del ejercicio, pero sí, en base a sus propia previsiones y estudios de mercado, así como a los datos macroeconómicos proporcionados tanto por el Ministerio de Economía como por otras instituciones y autoridades, podrá contar con una previsión económica lo suficientemente clara como para ejercer la opción que le resulte más ventajosa en sus pagos fraccionados.

Puesto que el primer pago fraccionado se realiza en el mes de abril, se considera que el mes de febrero es un plazo razonable para que el contribuyente ejercite su opción. Dejar abierto totalmente el plazo de ejercicio de opción podría redundar en la aparición de conductas de planificación que no son el objetivo perseguido por la Ley en la regulación de los pagos fraccionados. Alternativamente, establecer varios plazos de ejercicio de opción, además de ser algo inusual en la gestión de nuestro sistema tributario, complicaría ésta de modo notable.

Asimismo, tampoco parece de ninguna forma recomendable que se posibilitara la aplicación de ambos sistemas de cálculo a lo largo de un mismo ejercicio, dado el coste que supondría para la Administración en términos de mantenimiento actualizado de sus censos. Además, aplicar en un mismo ejercicio los dos sistemas vendría a suponer que la Administración tributaria desconocería, en cada momento, cuál es el método que efectivamente está aplicando el contribuyente.

2. Sistema de cálculo de cuota histórica

El Consejo expone algunas críticas a este sistema de cálculo del pago fraccionado, centradas esencialmente, en primer lugar, en la lejanía en el tiempo entre el momento en que se ha de calcular el pago fraccionado y el período en el que se generó la cuota tributaria que sirve de base para dicho cálculo; y, en segundo, que en la mayoría de los casos, para un mismo período se utilicen bases de cálculo de los pagos fraccionados correspondientes a dos años diferentes.

Conforme a lo expuesto por el Consejo, es posible que, en efecto, en ciertos casos pueda existir una desproporción entre el importe del pago fraccionado y la deuda tributaria que finalmente resultará en la declaración del Impuesto; y es también posible que la diferente base de cálculo en los diversos pagos a efectuar a lo largo del año pueda conducir a conductas erróneas de los contribuyentes. No obstante, se entiende que existen otros elementos en juego que han de tenerse en cuenta.

Así, en primer lugar, la esencia de este método de cuota histórica reside en la simplificación de los cálculos a efectuar para determinar el importe del pago fraccionado. Es un sistema pensado sobre todo para las pequeñas y medianas empresas, para las que la simplificación en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias es un elemento relevante a considerar.

Por lo que se refiere a la posible desproporción en el importe del pago fraccionado resultante de la aplicación de este método, cabe sostener que la misma sólo aparecerá en casos relativamente aislados, cuando a lo largo del ejercicio se produzca una disminución de la actividad económica del contribuyente que reúna dos requisitos: que sea cuantitativamente considerable y que haya sobrevenido de forma imprevista, ya que, de no ser así, el contribuyente

siempre habrá podido acogerse oportunamente al sistema de cálculo según la base imponible, con el cual los pagos fraccionados van corriendo paralelos a los beneficios de la empresa.

Con estos condicionantes se reduce notablemente el número de contribuyentes que pueden resultar perjudicados por el sistema de cuota histórica. Habrá, por el contrario, una gran mayoría para la que el sistema funcione razonablemente bien.

En cuanto a posibles errores de los contribuyentes motivados por la diferente base de cálculo aplicable en los diversos pagos fraccionados a efectuar a lo largo del ejercicio, hay que señalar que ello es debido más a falta de diligencia del propio sujeto pasivo que a defecto de la Administración tributaria.

3. Sistema de cálculo a partir de la base imponible del período transcurrido

El Consejo para la Defensa del Contribuyente plantea la posible distorsión que se produce en la cuantificación del pago fraccionado por el método de la base imponible, debido a que no se tienen en cuenta determinadas magnitudes para su cálculo.

Como señala el propio Consejo, éste es un problema que ha ido disminuyendo a lo largo del tiempo, al irse incorporando al procedimiento de cálculo de pago fraccionado determinadas magnitudes correctoras de la cuota íntegra (en concreto las bonificaciones en cuota que prevé la Ley del Impuesto) se ha podido acompasar en mayor medida la cifra final del pago fraccionado con la cuota diferencial que correspondería a la base imponible del período de referencia.

El Consejo sugiere seguir avanzando en esta línea, de forma que se tengan en cuenta, además de las bonificaciones, las deducciones por doble imposición y por la realización de determinadas actividades, así como la dotación de la reserva por inversiones, en el caso de las empresas que efectúen actividades en Canarias.

Con respecto a la reserva por inversiones en Canarias, dicha sugerencia ha sido ya atendida por el legislador ya que la Ley 23/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2002, ha modificado la Ley del Impuesto sobre Sociedades, añadiendo la disposición adicional decimosexta sobre incidencia de la reserva para inversiones en Canarias en el cálculo de los pagos fraccionados, en el sentido de permitir, a los efectos de calcular el importe del pago fraccionado, la reducción de la base imponible en el importe de la dotación estimada a la reserva para inversiones en Canarias (dentro de unos determinados límites y estableciendo la obligación de regularizar si se dan determinados requisitos). Esta modificación es aplicable ya a los pagos fraccionados que se han de efectuar a lo largo de 2002.

En referencia al hecho de no tener en cuenta las deducciones para evitar la doble imposición, es necesario recordar que actualmente, la Ley 43/1995 recoge dos métodos para evitar la doble imposición internacional, el método de imputación, tradicional en la legislación española, en los artículos 28, 29 y 30; y el método de exención previsto para determinadas rentas que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 20 bis y 20 ter de la Ley.

Mientras que el método de imputación supondrá la existencia de deducciones para corregir la doble imposición, esto no sucede en el método de exención, por lo que cuando sea posible la aplicación de este segundo método, no se producirá la divergencia entre el cálculo del pago fraccionado y el de la deuda tributaria que plantea el Consejo.

Por último, el hecho de que a la hora de calcular el pago fraccionado no se tengan en cuenta las deducciones establecidas para corregir la doble imposición, tanto internacional como interna,

es debido a que las deducciones mencionadas son deducciones en la cuota, mientras que el cálculo de los pagos fraccionados se realiza sobre la base imponible.

Lo mismo ocurre con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, ya que al ser deducciones que se practican en la cuota íntegra no deben formar parte del cálculo de los pagos fraccionados. A ello hay que unir la ausencia de una magnitud cierta que, en estos casos, desaconseja que se consideren a efectos de la determinación de los pagos fraccionados.

En cualquier caso, conviene reiterar que el método de determinación de los pagos fraccionados basado en la base imponible es un método alternativo, de tal forma que los contribuyentes siempre podrán optar por la utilización del método de "la cuota histórica" si les resulta más ventajoso

PROPUESTA 4/2001

IMPOSICIÓN DE SANCIONES DERIVADAS DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS REALIZADAS CON AYUDA DEL PROGRAMA PADRE

Motivación

Se han planteado ante el Consejo de Defensa del Contribuyente quejas relativas a las discrepancias entre las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes realizadas con ayuda del Programa PADRE. y las liquidaciones provisionales derivadas de la actuación comprobadora de los órganos de gestión.

El Consejo señala que la utilización de programas de ayuda para la realización de la declaración de la renta no exonera al contribuyente del cumplimiento de sus respectivos deberes tributarios, siendo éste, en última instancia, quien debe comprobar que se han incluido correctamente los datos por él aportados.

No obstante, el Consejo considera que en estos casos la Administración en sus actuaciones de comprobación debe ser especialmente celosa en la apreciación de culpabilidad por parte de los contribuyentes, sin que puede darse por probada la responsabilidad infractora por la simple discrepancia entre los datos incluidos en la autoliquidación y la cuota tributaria de ella resultante y las ulteriores comprobaciones de la Administración.

Propuesta

Que por parte de la AEAT se extreme el celo en la apreciación del elemento subjetivo del ilícito tributario en los expedientes sancionadores relativos a autoliquidaciones cumplimentadas por medio del Programa PADRE. y se examine la posibilidad de entregar al contribuyente algún tipo de comprobante de los documentos aportados.

Medidas

En relación con la presente propuesta, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria pone de manifiesto que es el obligado tributario quien debe comprobar que se han incluido correctamente en la declaración tributaria los datos por él aportados. También se considera que en base al principio de buena fe, se debe prever que pueden producirse incidencias en el proceso de toma de datos y de confección de la declaración que no debieran tener trascendencia sancionadora para el obligado tributario. En previsión de estas situaciones, se ha incorporado la pregunta n° 1029 en el programa INFORMA, cuyo literal es el siguiente:

> *"Cuestión: Contribuyente al cual se le ha confeccionado la declaración mediante el programa PADRE. ¿Si alega que se han producido errores o problemas análogos en la toma de datos, se sanciona?*
>
> *Solución: En el supuesto de que se haya confeccionado declaración por el IRPF mediante el programa PADRE. por las oficinas de la AEAT y el contribuyente haya aportado todos los datos y documentos necesarios, no se apreciará culpabilidad cuando se practique liquidación provisional y se compruebe que obedece a incorrecciones en la toma de datos, errores en los cálculos previos o cuestiones sobre la calificación jurídica de los hechos".*

No obstante, es importante reseñar que en el proyecto de reforma de la Ley General Tributaria se está contemplando la posibilidad de introducir un nuevo supuesto de exención de responsabilidad en materia de sanciones tributarias, para los casos en que las infracciones sean

imputables a deficiencias técnicas de los programas informáticos de ayuda facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por otro lado, en cuanto a la sugerencia relativa a la entrega de comprobantes de los documentos aportados, en el momento de la confección de la declaración por el programa PADRE., ello exigiría utilizar un impreso en el que se recogieran la totalidad de los datos aportados o sellar con el código de identificación de la declaración los respectivos documentos, lo cual plantea importantes problemas de índole práctico.

Respecto a los datos aportados, ha de tenerse en cuenta que no todos constan documentados y que, incluso siendo así, no siempre se reflejan en la declaración los que figuran en la documentación correspondiente.

De otra parte, la modificación propuesta por el Consejo provocaría un aumento considerable del tiempo de prestación del servicio por declaración, imposible de asumir con los medios actuales, salvo admitiendo una reducción significativa del número de usuarios que se benefician del servicio.

Asimismo, ha de tenerse en cuenta que en este servicio colaboran una serie de entidades (Entidades Financieras, Comunidades Autónomas, Ayuntamientos, Sindicatos, Cámaras de Comercio, etc), por lo que si no se quiere discriminar en función del lugar en el que se preste el servicio, la aceptación de la propuesta del Consejo representaría una carga adicional de trabajo y un grado de responsabilidad que no es deseable.

En conclusión, de acuerdo con lo expuesto, la Agencia Tributaria comparte la preocupación del Consejo, preocupación que motivó la inclusión de la pregunta referenciada en el programa INFORMA al objeto de eximir de la imposición de sanción en aquellos supuestos en los que no concurre el elemento subjetivo necesario para la comisión de la infracción tributaria.

No obstante, como se ha puesto de manifiesto resulta muy difícil poner en práctica la sugerencia relativa a la entrega, en el momento de la confección de la declaración por el programa PADRE., de comprobantes de los documentos aportados, en tanto que supondría la reducción del número de contribuyentes a los que se pretende dar el servicio de asistencia en la confección de declaraciones, ya que es la única forma de poder asumir la propuesta con la dotación de recursos humanos y económicos de que se dispone.

PROPUESTA 5/2001

UNIFICACIÓN DE LOS PLAZOS DE PRESENTACIÓN E INGRESO DE LAS AUTOLIQUIDACIONES DEL IRPF

Motivación

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido diversas quejas relacionadas con el servicio que presta la Agencia Tributaria para la confección de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mediante el Programa Padre. Estas quejas habían sido provocadas por la concertación de citas con posterioridad al día 20 de junio (aunque se había solicitado con anterioridad a dicha fecha) y porque las declaraciones habían resultado finalmente a ingresar, por lo que su presentación y el correspondiente ingreso fue realizado fuera de plazo.

El Consejo propone unificar los plazos de presentación de las distintas modalidades de declaración del IRPF, finalizando ese único plazo en el último día hábil del mes de junio. Este plazo único, no sólo facilitaría el cumplimiento de sus obligaciones tributarias a los contribuyentes sino que, además, permitiría una utilización más racional, eficaz e intensa del conjunto de los servicios de ayuda previstos por la Agencia Tributaria.

Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se eleve al Excmo. Sr. Ministro de Hacienda la conveniencia de la unificación mediante Orden Ministerial de los plazos para la presentación de las autoliquidaciones de IRPF, tanto si resultan a ingresar como si resultan a devolver, terminando el plazo el último día del mes de junio.

Medidas

En relación con la presente propuesta se informa que la Orden HAC/536/2002, de 7 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio para el ejercicio 2001 ha unificado el plazo de acuerdo con lo que propone el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Efectivamente, el artículo quinto de la citada Orden establece "*que el plazo de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, cualquiera que sea el resultado de la cuota diferencial y el procedimiento elegido para su presentación, será el comprendido entre el 2 de mayo y el 2 de julio de 2002, ambos inclusive*".

PROPUESTA 6/2001

CONSIDERACIÓN DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL CONTRIBUYENTE EN LA TRAMITACIÓN DE APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS

Motivación

El Consejo de Defensa del Contribuyente ha recibido diversas quejas en relación con el aplazamiento y fraccionamiento del pago de las deudas tributarias, tanto en período voluntario como ejecutivo. Estas quejas se basan fundamentalmente en dos cuestiones, en primer término, que se niegue la concesión del aplazamiento y fraccionamiento de pago con ocasión de deudas tributarias de pequeña cuantía. En segundo lugar, que una vez otorgado el plazo de prórroga para efectuar el pago, resulte muy dificultosa la posibilidad, tanto de ampliar los plazos concedidos, como de modificar la cuantía de las fracciones.

Propuesta

Que, en atención a las circunstancias personales de los contribuyentes y a la naturaleza de los rendimientos que modulan su capacidad económica se estudie la posibilidad de conceder aplazamientos y fraccionamientos de pago para deudas que, aunque objetivamente de pequeña cuantía, suponen una nada desdeñable carga para los contribuyentes a la luz de su capacidad económica. De la misma manera, este Consejo considera conveniente la posibilidad de que, previa constatación de las circunstancias concurrentes, sea posible la modificación de las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento concedido sin que esto suponga necesariamente consecuencias negativas por la apertura del procedimiento de apremio, para lo que debería estudiarse la posibilidad de conceder unos plazos a la Administración para resolver sobre esta petición de modificación (que podrían encuadrarse dentro del plazo general o bien añadirse a este), petición que, a su vez, debería formularse también en un momento determinado.

Medidas

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria señala que el procedimiento para la concesión de aplazamientos se regula en el artículo 61 de la Ley General Tributaria y en los artículos 48 a 57 del Reglamento General de Recaudación. Dicha regulación parte de que la apreciación de las dificultades económicas alegadas debe ser valorada por los órganos de recaudación competentes, examinando cada petición en particular, sin que pueda admitirse un aplazamiento automático en función exclusivamente de la cuantía de la deuda, pues supondría una ruptura del principio de igualdad, haciendo de peor condición a los obligados por deudas de cuantía superior, que pueden igualmente encontrarse con dificultades transitorias de tesorería.

No obstante, el aplazamiento de deudas de pequeña cuantía goza de mayores facilidades para su concesión, precisamente por tener menor trascendencia económica y por afectar más frecuentemente a personas físicas y no jurídicas, y en ese sentido debe interpretarse la no exigibilidad de garantías prevista por la Orden Ministerial de 10 de diciembre de 1998 para deudas inferiores a 3.005,06 euros2. Esta facilidad innegable no implica una vulneración del principio de igualdad, sino una especial consideración a la capacidad económica como criterio de equidad que rige en la aplicación del sistema tributario.

Por lo que se refiere a la modificación de las condiciones acordadas una vez concedido el aplazamiento o fraccionamiento, fue un hecho constatado en su momento que su petición reiterada llegó a utilizarse como un mecanismo dilatorio, con claros fines elusivos de la

obligación de pago, de forma que se hizo necesaria la modificación del artículo 51 del Reglamento General de Recaudación, operada por el Real Decreto 448/11995, no concediendo efectos suspensivos a las peticiones de reconsideración de aplazamientos.

En consecuencia, no se estima necesario un cambio normativo en la regulación reglamentaria actual para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago por las razones anteriormente expuestas.

PROPUESTA 7/2001

CESIÓN DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA POR LA AEAT A JUZGADOS Y TRIBUNALES

Motivación

Se han recibido por el Consejo de Defensa del Contribuyente diversas quejas por la, a juicio de los interesados, incorrecta cesión de datos fiscales a los Tribunales de Justicia, al considerar que tal cesión no se circunscribe a los datos que pudieran representar información suficiente acerca de una posible traba judicial de bienes y derechos, sino que, además, se han suministrado datos financieros privados, sujetos al deber de sigilo, así como aspectos inherentes a la composición patrimonial de la realidad económico-privada de los contribuyentes.

El Consejo ha contestado a las quejas en función de las circunstancias particulares teniendo en cuenta que, en la mayoría de los casos, no se debían a información directamente suministrada por la Administración Tributaria a solicitud de los órganos judiciales, sino a datos recabados directamente por parte de la autoridad judicial a través de la Oficina de Averiguación Judicial y el entonces Ministerio de Economía y Hacienda, en materia de cesión de información tributaria por la AEAT a Juzgados y Tribunales (según Resolución de 28 de julio de 1998m BOE de 6 de agosto); de la que, en cualquier caso, se desprende el deber de custodia de la AEAT sobre los datos que obran en su poder y la posibilidad de su cesión sólo y de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso, a través de una petición individualizada y concreta que la propia Agencia ha de examinar; sin que quepa, claro está una cesión global de todos los datos que posee la Agencia a cualquier otra persona u Organismo del Estado.

Propuesta

Que, en atención a la importancia y a la complejidad que puedan revestir las observaciones realizadas por los contribuyentes en sus quejas, así como a la justificación y motivación antes expuesta, se valore la procedencia de que se celebren las reuniones previstas en la cláusula 10ª del Convenio de Colaboración entre el Consejo del Poder Judicial y el Ministerio de Hacienda en materia de cesión de información tributaria por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a Juzgados y Tribunales, por parte de la Comisión Mixta de Coordinación y Seguimiento de dicho Convenio, con el fin de que pueda ponderarse la práctica seguida en su ejecución y su acomodación a los términos del Convenio y al Ordenamiento vigente en la actualidad, teniendo en cuenta las modificaciones habidas tras la fecha de su firma y especialmente la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de Protección de Datos de carácter personal.

Medidas

En primer lugar, hay que señalar que la presente propuesta no parece tener fácil encaje en las funciones propias del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Las quejas formuladas por los ciudadanos antes mencionadas, no se encuentran relacionadas "directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria" ni tienen su origen en "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", tal y como establece el artículo 2, atinente a sus funciones, del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo.

No se está cuestionando actuación alguna de la Agencia Tributaria relacionada directa o indirectamente con los procedimientos tributarios, sino el correcto uso de la información tributaria por parte de los órganos judiciales, a la que tienen acceso directo, con ocasión de procesos judiciales.

Cuando la Agencia Tributaria tiene constancia de la posible solicitud o utilización de información reservada para el propio interesado, cuyo conocimiento pudiera comprometer la justicia tributaria, y con base en la limitación que respecto del derecho de acceso a los datos incluidos en ficheros de la Hacienda Pública contempla la propia Ley Orgánica 15/1999, se trata de persuadir a los órganos judiciales de la improcedencia de la cesión solicitada, en el bien entendido de que acaba prevaleciendo el criterio último del juzgador.

Si los ciudadanos consideran que la incorporación de información a los procesos judiciales en que son parte se está llevando a cabo con infracción del ordenamiento jurídico, deberán hacer valer sus correspondientes pretensiones en el seno del proceso judicial, sin que la Comisión Mixta de Coordinación y Seguimiento del Convenio antes citado pueda entrar a valorar la corrección de la actuación jurisdiccional de ningún órgano judicial, so pena de socavar la independencia constitucionalmente garantizada.

Por último, hay que señalar que el nombramiento reciente de los miembros de dicha Comisión Mixta, permitirá su pronta convocatoria, donde se podrá dar traslado de los asuntos que afectan a la presente propuesta a los efectos que pudieran ser oportunos.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2002

PROPUESTA 1/2002

CREACIÓN DE LAS OFICINAS DE RELACIÓN CON LOS TRIBUNALES

Motivación

El principio de separación de funciones en materia tributaria, y que se concreta en la existencia de órganos diferenciados con competencia para la gestión tributaria y para la resolución de las reclamaciones, evidencia la necesidad de establecer los mecanismos precisos para que la comunicación entre los órganos administrativos competentes se realice con la máxima calidad y eficacia.

La importancia que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria otorga a esta comunicación ágil y flexible con los tribunales Económico-Administrativos, se puso de manifiesto con la creación de un Grupo de Trabajo que propuso las siguientes medidas:

a) Establecimiento de una conexión telemática de la AEAT con los Tribunales Económico – Administrativos.

   Esta conexión telemática fue implantada en un primer momento entre las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. Posteriormente se extendió a la comunicación entre el Tribunal Económico-Administrativo Central y las Oficinas Nacionales de Inspección, Recaudación y Aduanas.

b) Aprobación por la Dirección General de la Agencia Tributaria de diferentes Instrucciones (1/1999 de 13 de julio posteriormente modificada por la 9/2000 de 20 de diciembre; 6/1999 de 27 de diciembre) en materia de remisión de expedientes, suspensión de actos impugnados y ejecución de resoluciones, así como del procedimiento de gestión de avales respectivamente.

c) Creación de órganos especializados denominados Oficina de Relación con los Tribunales (ORT), que, ubicadas en cada Delegación Especial y Oficinas Nacionales, sirvan de cauce de comunicación.

En el momento de aprobación de la presente propuesta por el Consejo de Defensa del Contribuyente, estas Oficinas aún no habían sido creadas, existiendo un proyecto de Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda y de la Presidencia de la AEAT por la que se creaban las Oficinas de Relaciones con los Tribunales y le era atribuidas competencias

Propuesta

Impulsar la tramitación del proyecto de Resolución por la que se creen las Oficinas de Relaciones con los Tribunales; se atribuyan sus competencias; se modifiquen aquellas normas de carácter organizativo que se consideren necesarias para su adecuado funcionamiento, y, una vez aprobada la misma, se proceda a la dotación de medios personales y materiales por medio de las modificaciones en las relaciones de puestos de trabajo que hagan posible su efectiva implantación.

Medidas

En relación con el impulso al Proyecto de Resolución por el que se crean las Oficinas de Relaciones con los Tribunales ha de señalarse que en el Boletín Oficial del Estado número 6, de 7 de enero de 2003, se publica la Resolución de 30 de diciembre de 2002, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean las oficinas de relación con los Tribunales y les son atribuidas competencias.

Mediante la citada Resolución se crean Oficinas de Relación con los Tribunales en las Delegaciones Especiales y en las Delegaciones de la Agencia en cuyo ámbito territorial radique una Sala Desconcentrada del Tribunal económico-Administrativo Regional o un Tribunal económico-Administrativo Local. Asimismo, en la esfera central, se crean Oficinas de Relación con los Tribunales en los Departamentos de Aduanas e Impuestos Especiales, Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, y Recaudación.

De acuerdo con la Resolución, las Oficinas de Relación con los Tribunales son los órganos encargados de canalizar las relaciones entre los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos y los Jueces y Tribunales del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo. La Resolución detalla las funciones que asumen estas Oficinas, que cabe agrupar en torno a las siguientes materias:

a) Intervención y control en el envío de expedientes a los Tribunales Económico-Administrativos y los Jueces y Tribunales del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo.

b) Seguimiento y comunicación en materia de suspensiones.

c) Control de la ejecución administrativa de resoluciones, autos y sentencias.

d) Canalización de la relación con el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria o, en su defecto, con el Servicio Jurídico del Estado.

PROPUESTA 2/2002

SUSPENSIÓN DEL 30 POR 100 DE LA SANCIÓN, INICIALMENTE REDUCIDA POR MANIFESTAR LA CONFORMIDAD CON LA PROPUESTA DE REGULARIZACIÓN, CUANDO SE INTERPONGA POSTERIORMENTE CUALQUIER RECLAMACIÓN O RECURSO CONTRA EL ACTO ADMINISTRATIVO QUE CONTIENE DICHA REGULARIZACIÓN

Motivación

El Consejo de Defensa del Contribuyente, tras describir brevemente la normativa que regula la cuantificación de las sanciones, señala que cuando el sujeto que ha cometido una infracción tributaria presta su conformidad a la propuesta de regularización (cuota, recargos e intereses de demora), procede la reducción de la sanción en un 30 por 100.

Sin embargo, cuando con posterioridad dicho sujeto infractor impugne el acto administrativo que contenga dicha propuesta, la Administración exigirá el 30 por 100 inicialmente reducido. Ahora bien, en este supuesto pueden presentarse dos casos distintos.

En primer lugar, que el contribuyente no impugne la sanción inicialmente impuesta. En este caso, no se suspende dicha sanción y, por tanto, tampoco abarcará la suspensión al 30 por 100 adicional exigido.

En segundo lugar, el contribuyente impugna la sanción inicialmente impuesta. En este caso, el Consejo de Defensa del Contribuyente considera, que se debe suspender de manera automática dicha sanción y que por tanto, a su juicio, carece de sentido que se exija por la Administración tributaria una impugnación separada sobre el 30 por 100 de la sanción.

Propuesta

Que por parte de esa Secretaría de Estado y de sus órganos competentes en la materia se adopten las medidas oportunas para que recurrida la sanción, inicialmente reducida en un 30 por 100 por prestar la conformidad con la propuesta de regularización, se estime recurrida la exigencia adicional de dicho 30 por 100 como consecuencia de la interposición de un recurso contra el acto administrativo que contiene la mencionada regularización y, por tanto, la ejecución de la sanción inicialmente reducida y la exigencia adicional del 30 por 100 quede automáticamente suspendida de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Medidas

El artículo 82.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), prevé la reducción de la sanción en un 30 por 100 en caso de acuerdo o conformidad con la propuesta de regularización.

Por otra parte, el artículo 21 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador (BOE de 12 de septiembre), establece que la posterior interposición de un recurso o reclamación contra el acto administrativo que contenga la regularización determinará la exigencia del importe de la reducción.

Conforme al artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero) la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la interposición en tiempo y forma del recurso o reclamación económico administrativa que contra aquellas proceda.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha constatado que la Agencia Estatal de Administración Tributaria entiende que la solicitud de suspensión de la sanción no abarca la parte de sanción correspondiente a la reducción, que debe ser impugnada independientemente si se pretende lograr su suspensión.

Existen argumentos, de acuerdo con la normativa vigente, que sustentan la interpretación que viene haciendo la AEAT. El artículo 21.2 del Rural Decreto 1930/1998 establece que la interposición de cualquier recurso o reclamación contra el acto administrativo que contenga la regularización "determinará la exigencia del importe de la reducción practicada". Ello quiere decir que, aunque se trate en sentido estricto de una única sanción, la exigibilidad de una parte comporta no una mera comunicación sino una auténtica liquidación (complementaria, eso sí, por el 30% indebidamente reducido), con todos los efectos que le son propios. Como tal liquidación, si no es ingresada en período voluntario, procede su apremio y su cobro en vía ejecutiva. Es entonces cuando pueden aparecer problemas pues la suspensión automática que prevé el artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, liga incuestionablemente la suspensión a la impugnación, estando por tanto, de hecho, solamente suspendida el 70% de la sanción incluida en la reclamación. Debe tenerse en cuenta que sólo se exige la interposición de reclamación, que puede acumularse a la anteriormente formulada, sin necesidad de garantía o coste alguno para el contribuyente.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 23 de enero de 2003, resolviendo recurso de alzada para la unificación de criterio, promovido por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria, da la razón al recurrente y afirma lo siguiente:

"En relación con ello es de señalar que con independencia de que no conste en el expediente que se haya resuelto el recurso de reposición interpuesto contra la sanción en la que se practicó la reducción del 30 % por conformidad, el hecho de haber impugnado la sanción reducida implica la pérdida de la conformidad y legitima la emisión de una nueva liquidación por el importe del 30% restante, liquidación ésta que en caso de no ser impugnada en tiempo y forma podrá ser providenciada de apremio. Por ello debe considerarse que, con carácter general, asiste razón al órgano recurrente al afirmar que la liquidación por pérdida de conformidad es distinta e independiente de la liquidación referente a la sanción en sí, y que, por tanto, debe ser también objeto de recurso independiente, sin que en el caso de no plantearse dicho recurso independiente por pérdida de conformidad la suspensión automática regulada en el artículo 81.3 de la Ley General Tributaria."

Dicho lo anterior, esta Secretaría de Estado considera que, en los casos en que se produce la conformidad con la propuesta de regularización, el acto de imposición de la sanción es único pero está condicionado. El importe exigible es el importe reducido, con la condición de que el contribuyente no interponga recurso o reclamación contra el acto que contenga la regularización. Si dicho recurso o reclamación llegara a interponerse dejaría de cumplirse la condición y el importe exigible sería el total de la sanción.

De acuerdo con lo expuesto, esta Secretaría de Estado estima que el hecho de que, por incumplirse la citada condición (no presentar recurso o reclamación contra el acto de liquidación), sea exigible el importe de la reducción, no debiera significar que dicho importe no siga el mismo régimen que el resto de la sanción. Es decir, en el caso de que se haya interpuesto un recurso o reclamación contra la sanción inicialmente reducida y ésta esté suspendida, el importe de la reducción exigible posteriormente debería entenderse igualmente suspendido sin

necesidad de interponer un recurso o reclamación independiente. De igual forma, si la sanción inicial no estuviera recurrida no debería ser posible impugnar independientemente el importe de la reducción.

Este criterio ha sido trasladado al Proyecto de Ley General Tributaria y, finalmente, a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que entrará en vigor el 1 de julio de 2004. Así, el artículo 188, relativo a la "Reducción de las sanciones" incorpora una apartado 4 con la siguiente redacción:

> *"4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.*
>
> *Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, extendiéndose los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija."*

Esta modificación legal resuelve, por tanto, el problema planteado y está de acuerdo, además, con la propuesta efectuada por el Consejo de Defensa del Contribuyente.

PROPUESTA 3/2002

SUSTITUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO DENOMINADO DE "REQUERIMIENTOS A CONTRIBUYENTES DE ESPECIAL SEGUIMIENTO"

Motivación

Los órganos de Gestión de la Agencia Tributaria emiten requerimientos en el procedimiento de control de las autoliquidaciones periódicas de carácter trimestral, basados en el cruce de la información que figura en el Censo de Obligados con el fichero de autoliquidaciones trimestrales presentadas en cada período. Este procedimiento, denominado de requerimientos integrales, permite detectar incumplimientos de la obligación de presentar autoliquidaciones trimestrales.

En 1998 el Departamento de Gestión Tributaria decidió reforzar este procedimiento de control definiendo un colectivo de contribuyentes denominado de especial seguimiento, respecto de los cuales, no sólo se emiten requerimientos cuando se detectan incumplimientos de la obligación de presentar las correspondientes autoliquidaciones trimestrales, sino también cuando se detectan incumplimientos relativos, es decir ingresos inferiores a los esperados.

Con estos requerimientos se pretende atajar dos tipos de incumplimientos: la presentación de autoliquidaciones con ingresos simbólicos o incluso con cuota cero; y el diferimiento de ingresos al cuarto trimestre del año.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente es consciente del carácter selectivo de este tipo de comprobaciones y de los controles que establece el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria; no obstante, el Consejo ha tenido constancia de determinadas quejas formuladas por contribuyentes que han recibido este tipo de requerimientos, en los que se ponían en duda la veracidad de los datos declarados o las operaciones o extremos comprendidos en la declaración considerados incorrectos por la Administración, sin que se les proporcionara más información al respecto.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente opina que el procedimiento de emisión de requerimientos a contribuyentes de especial seguimiento con ingresos trimestrales inferiores a los esperados debe ser reconsiderado para hacer correcto uso de las facultades de comprobación atribuidas a los órganos de Gestión Tributaria sin menoscabo de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda y la Agencia Tributaria se analice la sustitución del procedimiento de "requerimientos a contribuyentes de especial seguimiento" que efectúen ingresos inferiores a los esperados, por un procedimiento de comprobación abreviada, que se inicie, en aplicación del artículo 123.2 de la Ley General Tributaria, con el requerimiento al contribuyente de los Libros registros de su actividad, en aquellos casos en que se detecten autoliquidaciones trimestrales respecto de las que existan indicios suficientes de que se ha producido un incumplimiento, facilitando con ello tanto la realización de las comprobaciones oportunas como el ejercicio por el contribuyente de los derechos que le asisten en los procedimientos de control desarrollados por los órganos de Gestión Tributaria.

Medidas

La Agencia Tributaria manifiesta que, puesto que la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, reconoce en sus artículos 35, 104, 109, 110, 121 y 123, facultades de comprobación

a los órganos de la Administración Tributaria, las actuaciones llevadas a cabo contaban con cobertura normativa suficiente habiéndose determinado internamente que dichas actuaciones de ampliación o justificación de los datos declarados correspondían a los órganos de Gestión.

Por otro lado, el texto en vigor hasta el 31 de diciembre de 2001 del apartado 2 del artículo 123 de la Ley General Tributaria, impedía que los órganos de gestión requiriesen la aportación de libros registros en relación con las autoliquidaciones trimestrales a que se refiere el procedimiento controvertido, cuando no incorporaran solicitudes de devolución. Esa es la razón por la cual los requerimientos emitidos dejaban abierta la posibilidad de aportar cualquier justificante que el contribuyente considerase oportuno sin concretar ninguno en particular, lo que probablemente no facilitaba su comprensión.

Con la nueva redacción dada al artículo 123 por la Ley 24/2001, de 18 de diciembre, los órganos de gestión pueden realizar actuaciones de comprobación abreviada con requerimiento de registros y documentos, también cuando se trate de autoliquidaciones trimestrales a ingresar, a compensar, con cuota cero o correspondientes a períodos sin actividad.

En consecuencia, y de acuerdo con el sentido de la propuesta del Consejo de Defensa del Contribuyente, se han modificado los procedimientos y aplicaciones informáticas que los sustentan para que los requerimientos a contribuyentes de especial seguimiento que efectúen ingresos inferiores a los esperados en las autoliquidaciones trimestrales del ejercicio 2002 y siguientes, determinen, en su caso, el inicio de actuaciones de comprobación de los registros y documentos, suprimiéndose los antiguos requerimientos indeterminados.

Por otro lado, cabe señalar que el Proyecto de Ley General Tributaria y el texto finalmente aprobado, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que entrará en vigor el 1 de julio de 2004, incorpora una regulación sistemática y suficiente de la gestión tributaria con el objetivo declarado de garantizar la seguridad jurídica del contribuyente dotando de un adecuado respaldo normativo a las actuaciones de comprobación realizadas en el marco de la gestión tributaria. En esa línea, se regula extensamente el procedimiento de comprobación limitada, dejando claramente establecidas cuales son las facultades de la Administración tributaria en este procedimiento y cuáles son sus límites

PROPUESTA 4/2002

SERVICIOS DE INFORMACIÓN Y ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE EN EL CATASTRO

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha constatado la interposición de numerosas quejas relacionadas directa o indirectamente con las colas que se producen en las Oficinas del Catastro, específicamente en los servicios de información y atención al público.

Los motivos alegados en las mismas son, fundamentalmente, los tiempos de espera tan elevados que soportan los contribuyentes cuando acuden a solicitar alguna información, un certificado catastral o realizar cualquier trámite en las Gerencias territoriales del Catastro, sin que se pueda deducir del contenido de dichas quejas que exista una insuficiente información o deficiente atención en los Servicios, ya que las quejas que se encuadran en el concepto de información y atención, igualmente están relacionadas, no con la mala calidad de este servicio sino con los retrasos en recibir la información requerida.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente es consciente de que desde la Dirección General del Catastro, ante el aumento de servicios que presta, se han adoptado medidas para paliar la situación de las numerosas colas que se pone de manifiesto, como el establecimiento de la Línea Directa del o la posibilidad de concertar Cita Previa con las distintas dependencias, todo ello unido a medidas generales como la remisión de información a otras Administraciones o Instituciones, cuya disponibilidad hace innecesaria la presencia de los contribuyentes en las oficinas del Catastro.

Sin embargo, el Consejo considera que debido al número de quejas recibidas estas medidas podrían no ser suficientes, por lo que sería conveniente, a juicio del Consejo, un aumento del personal destinado a prestar esos servicios.

Propuesta

Que desde la Secretaría de Estado de Hacienda se adopten e impulsen las medidas necesarias para en el marco de la política de Recursos Humanos del Ministerio de Hacienda dotar a la Dirección General del Catastro del personal necesario al objeto de prestar un adecuado servicio de información y atención al contribuyente, cubriendo las vacantes si las hubiere y materializando las modificaciones de las relaciones de puestos de trabajo que sean precisas al efecto.

Medidas

La Secretaría de Estado de Hacienda y, en particular, la Dirección General de Catastro, es plenamente consciente de la importancia del problema señalado por el Consejo. Por esa razón se han puesto en marcha determinadas actuaciones y medidas que permiten paliar sus consecuencias, dentro de las cuales cabe mencionar las siguientes:

a) Creación del Servicio telefónico de Línea Directa del Catastro, que además de facilitar información telefónica a los ciudadanos, evitándoles desplazamientos innecesarios, les permite concertar citas previas para ser atendidos de manera personalizada en las oficinas de la Gerencia Territoriales en consultas o cuestiones que requieran una atención más especializada.

b) Formalización de Convenios de Colaboración y de Atención al Público con Entidades locales, de manera que dichas Administraciones, más cercanas a los ciudadanos, asumen la

recepción de documentación, tramitación de determinados expedientes y la atención al público en materia propia de la gestión catastral.

c) Colaboración con Notarios y Registradores de la Propiedad, que permite, en un importante número de transmisiones de dominio, eximir a los otorgantes de escrituras públicas de compraventa de bienes inmuebles de la obligación de presentar en el Catastro la correspondiente declaración.

d) Remisión de información a distintas Administraciones Públicas o Instituciones, necesaria para la tramitación de determinados expedientes (gestión de la Política Agraria Común, concesión de ayudas, subvenciones, becas, etc.). Este procedimiento hace innecesario el desplazamiento de los ciudadanos a las oficinas del Catastro para solicitar los correspondientes certificados catastrales.

e) Instalación de "sistemas electrónicos de gestión de espera y direccionamiento de los ciudadanos" en las oficinas de las Gerencias Territoriales, que permiten una mejor organización del servicio de atención al público y una gestión más eficiente los tiempos de espera.

No obstante, la configuración actual del Catastro lo convierte en un gran banco de datos a disposición del público y el ingente número de servicios prestados hace que el personal de atención al público adquiera una importancia capital y estratégica para conseguir una prestación de calidad.

A la vista de esas necesidades, la Comisión Ejecutiva Interministerial de Retribuciones acordó, con fecha 24 de octubre de 2002, una nueva Relación de Puestos de trabajo del personal funcionario de las Gerencias del Catastro. Esta nueva relación pretende potenciar prioritariamente los puestos de trabajo destinados a los servicios de atención al público, diseñando una estructura organizativa coherente que permita prestar el servicio de información y atención al público con una mayor eficacia y calidad. Asimismo, se pretende motivar al personal para garantizar el cumplimiento de los objetivos estratégicos y singularmente, entre ellos, lo relacionado con la calidad de la atención al ciudadano.

PROPUESTA 5/2002

MODIFICACIÓN NORMATIVA EN EL IVA, EL IRPF Y EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, EN ORDEN A LA DESAPARICIÓN DE LA ACTUAL RETENCIÓN MATERIAL DE DETERMINADAS DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS

Motivación

El Consejo para la Defensa de los Contribuyentes ha venido manifestando su preocupación, de manera reiterada, por los retrasos en efectuar determinadas devoluciones, en particular en relación con el IVA.

Por otra parte, a juicio del Consejo, la regulación vigente en relación con la ordenación del pago de las devoluciones a los contribuyentes así como sobre la posibilidad de exigir por la Administración en determinados casos garantías suficientes con carácter previo a una liquidación administrativa, es excesivamente escueta o imprecisa. Por ello, sostiene que es necesario ofrecer a los contribuyentes la seguridad de que percibirán las devoluciones en el plazo establecido por la Ley y a la Administración Tributaria vías jurídicas que le permitan defender el interés de la Hacienda Pública frente a tramas o supuestos de riesgo cualificado o, simplemente, de fraude.

Propuesta

Que por la Secretaría de Estado de Hacienda se promuevan las modificaciones normativas necesarias en orden a la desaparición de la retención material de determinadas devoluciones a que se ha hecho referencia, a cuyo efecto se sugiere el posible texto alternativo de las normas a modificar.

1. Ley del IVA: Artículo 118. Práctica y garantías de las devoluciones

"Uno. La Administración Tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en el artículo 115 de esta Ley. La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo, excepto en los casos previstos en el apartado siguiente.

Dos. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este Capítulo[1]. En particular, se exigirán dichas garantías en los siguientes casos de declaraciones-liquidaciones con solicitud de devolución:

1. Cuando se trate de sujetos pasivos que no han iniciado la realización habitual de operaciones sujetas o de reciente creación en general.

2. Solicitudes de sujetos pasivos cuando se compruebe que el Impuesto soportado no se ingresó.

3. Solicitudes de devolución de sujetos pasivos que actúan como intermediarios en operaciones de comercio intracomunitario.

[1] Texto vigente de este artículo

De no prestarse la garantía solicitada, tampoco se devengarán intereses de demora aunque se excediera el plazo para efectuar la devolución. En todos los casos en que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

La garantía se devolverá si en el plazo de seis meses desde su prestación no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o de carácter judicial en relación con la devolución solicitada."

2. Ley del IRPF: Artículo 85. Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar

"5. La Administración Tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en este artículo y en el 81. La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo.

6. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este artículo y en el 81. En particular, se exigirán dichas garantías en los siguientes casos de autoliquidaciones con solicitud de devolución:

1. Cuando existan rendimientos de actividades económicas declarados inferiores al salario mínimo interprofesional durante los tres ejercicios anteriores.

2. Cuando se compruebe que no se produjo el previo ingreso de retenciones u otros pagos a cuenta.

De no prestarse la garantía solicitada, tampoco se devengarán intereses de demora aunque se excediera el plazo para efectuar la devolución. En todos los casos en que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

La garantía se devolverá si en el plazo de seis meses desde su prestación no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o de carácter judicial en relación con la devolución solicitada.

7. Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente artículo[2]."

3. Ley del IS: Artículo 145. Devolución de oficio

"5. La Administración Tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en este artículo. La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo.

6. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este artículo. En particular, se exigirán dichas garantías en los siguientes casos de autoliquidaciones con solicitud de devolución:

[2] Actual apartado 5 de este artículo

1. Cuando la renta declarada durante los tres ejercicios anteriores sea inferior al salario mínimo interprofesional.

2. Cuando se compruebe que no se produjo el previo ingreso de las retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados o cuotas debidas por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

De no prestarse la garantía solicitada, tampoco se devengarán intereses de demora aunque se excediera el plazo para efectuar la devolución. En todos los casos en que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

La garantía se devolverá si en el plazo de seis meses desde su prestación no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o de carácter judicial en relación con la devolución solicitada.

7. Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente artículo[3].".

Medidas

El contenido de la propuesta 5/2002 ha de contemplarse teniendo en cuenta la gestión que realiza la Agencia Tributaria así como la Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, por la que se dictan instrucciones sobre el procedimiento de devolución de ingresos. Esta resolución regula los supuestos en que se producen incidencias que afectan al pago de la devolución, al importe líquido a satisfacer o a posibles retenciones, así como el proceso de ordenación y pago material. Así, se ha llegado a un procedimiento homogéneo tanto para el reconocimiento de obligaciones y propuestas de pago de devolución de ingresos indebidos, como para las devoluciones derivadas de las normas específicas de los distintos tributos, adecuando todos los procedimientos a los programas informáticos vigentes, de acuerdo con lo dispuesto en reglas 8 y 14 de la Instrucción de Contabilidad de los Tributos.

Por otro lado, cada vez en mayor medida, se está acortando el plazo para efectuar las devoluciones que solicitan los obligados tributarios. La Agencia Tributaria está empeñada en este esfuerzo si bien, ha de hacerse compatible ese objetivo con dos restricciones que no es posible desconocer:

a) La salvaguarda del interés público, mediante la realización de las comprobaciones pertinentes.

b) La eficiencia en la gestión de la tesorería pública

En relación con las propuestas normativas concretas planteadas por el Consejo, cabe decir lo siguiente:

1. Ley del IVA: Artículo 118: Práctica y garantías de las devoluciones

El Consejo para la Defensa del Contribuyente propone una nueva redacción del artículo 118 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), conforme a la cual la Administración tributaria deberá ordenar el pago de las devoluciones acordadas en un plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo. Además, en

[3] Actual apartado 5 de este artículo

relación con la posibilidad de que la Administración tributaria exija garantías previas a la devolución, se propone la mención expresa de algunos supuestos en que la citada garantía podrá ser exigida.

Esta Secretaría de Estado considera que establecer, una vez acordada la devolución, un plazo máximo de diez días para la ordenación del pago puede resultar imposible de cumplir a la vista del procedimiento material de ejecución de las devoluciones regulado en el marco de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las exigencias derivadas del crédito presupuestario disponible cada mes para atender al pago de las citadas devoluciones, cuestiones éstas que en absoluto deben verse condicionadas por la previsión normativa contenida en el artículo propuesto. Por tanto, esta Secretaría de Estado entiende que el plazo establecido en el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido es suficiente para que la Administración haga efectivas las devoluciones.

Por otro lado, la exigencia de garantía como requisito previo al acuerdo de devolución debe entenderse como un aspecto procedimental diverso a la fase de ordenación del pago, que, por su naturaleza, va dirigido a garantizar el derecho del Tesoro Público en supuestos muy puntuales, resultando independiente de otros procesos dirigidos al cobro de las deudas que el sujeto pasivo mantenga con la Administración tributaria por la vía de la compensación del saldo a devolver por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Por otra parte, y siendo como es excepcional la solicitud de aportación de garantía para que se reconozca una devolución, no parece adecuado enunciar determinados supuestos a título ejemplificativo.

2. Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.1. Propuesta de modificación del apartado 5 del artículo 85 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

La propuesta de modificación del apartado 5 del artículo 85 comprende dos aspectos diferenciados:

Uno. "La Administración tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en este artículo y en el 81."

Esquemáticamente, el proceso de devolución de oficio regulado en el artículo 85 es el siguiente:

a) En caso de declaraciones a devolver, la Administración dispone de un plazo de 6 meses para practicar liquidación provisional.

b) La Administración devolverá de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada si no se hubiera practicado liquidación provisional en el plazo anteriormente señalado.

c) Transcurrido dicho plazo sin que se ordene el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se devengarán intereses de demora a favor de éste.

En este contexto, se debe señalar la ambigüedad del mandato contenido en la norma que se propone, puesto que el término "organizará" no define de una forma precisa y concreta la actuación exigible a la Administración tributaria, ni la norma determina las consecuencias que se producirían en caso de incumplimiento. Se trata, más bien, de la aplicación a un caso particular de un principio general de funcionamiento de la Administración tributaria -observancia de plazos-, ya recogido suficientemente en otras normas. Por otro lado, ha de recordarse la mencionada Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, orientada precisamente a organizar ese procedimiento.

Dos. "La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo."

Respecto a esta propuesta, se ha de considerar la distinta naturaleza del acuerdo de devolución y de la ordenación del pago. Así, mientras que el acuerdo de devolución se adopta por órganos gestores conforme a criterios propios de la gestión tributaria, la orden de pago es competencia del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (competencia cuyo ejercicio ha sido objeto de delegación en el Director del Departamento de Administración Económica y Recursos Humanos), y se realiza atendiendo, entre otros, a criterios de gestión de tesorería. Por tanto, la fijación del plazo propuesto podría resultar difícilmente compatible con los criterios de gestión de tesorería que rigen la orden de pago.

En consecuencia, esta Secretaría de Estado no considera oportuna la realización de las modificaciones propuestas.

2.2. Propuesta de creación de un nuevo apartado 6 al artículo 85 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente propone que se faculte a la Administración tributaria para exigir a los contribuyentes la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución previstos en la Ley del Impuesto estableciendo dos supuestos: rendimiento de actividades económicas inferiores a determinados parámetros y falta de ingreso previo de los pagos a cuenta.

Asimismo, la propuesta prevé que, de no prestarse la garantía solicitada, no se devengarán intereses de demora a favor del contribuyente, y que en caso de que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la cantidad solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

Esta Secretaría de Estado considera que la exigencia de garantías en los términos señalados, si bien supondría una más eficaz protección de los intereses de la Hacienda Pública, de igual modo redundaría en una mayor presión fiscal indirecta para los contribuyentes, así como en unos mayores costes administrativos de gestión tributaria.

Es preciso, por tanto, la ponderación de todos los intereses en juego. Teniendo en cuenta el elevado número de contribuyentes existentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que el importe de las solicitudes de devolución es relativamente bajo si la comparamos con otros impuestos, en particular con el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como lo gravoso que resultaría para el contribuyente tanto la pérdida del derecho al cobro de los intereses de demora, como del coste de la garantía en las condiciones expuestas, no parece necesario iniciar en este momento la modificación normativa propuesta por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, sin perjuicio de su toma en consideración de cara a ulteriores procesos de reforma de la Ley del Impuesto.

3. Ley del Impuesto sobre Sociedades

3.1. Propuesta de modificación del apartado 5 del artículo 145 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La propuesta de modificación del apartado 5 del artículo 145 comprende dos aspectos diferenciados:

Uno. "La Administración tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en este artículo.

Esquemáticamente, el proceso de devolución de oficio es el siguiente:

a) En caso de declaraciones a devolver, la Administración dispone de un plazo de 6 meses para practicar liquidación provisional.

b) La Administración devolverá de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada si no se hubiera practicado liquidación provisional en el plazo anteriormente señalado.

c) Transcurrido dicho plazo sin que se ordene el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se devengarán intereses de demora a favor de éste.

En este contexto, se debe señalar la ambigüedad del mandato contenido en la norma que se propone, puesto que el término "organizará" no define de una forma precisa y concreta la actuación exigible a la Administración tributaria, ni la norma determina las consecuencias que se producirían en caso de incumplimiento. Se trata, más bien, de la aplicación a un caso particular de un principio general de funcionamiento de la Administración tributaria -observancia de plazos-, ya recogido suficientemente en otras normas. Por otro lado, ha de recordarse la mencionada Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, orientada precisamente a organizar ese procedimiento.

Dos. "La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo."

Respecto a esta propuesta, se ha de considerar la distinta naturaleza del acuerdo de devolución y de la ordenación del pago. Así, mientras que el acuerdo de devolución se adopta por órganos gestores conforme a criterios propios de la gestión tributaria, la orden de pago es competencia del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (competencia cuyo ejercicio ha sido objeto de delegación en el Director del Departamento de Administración Económica y Recursos Humanos), y se realiza atendiendo, entre otros, a criterios de gestión de tesorería. Por tanto, la fijación del plazo propuesto podría resultar difícilmente compatible con los criterios de gestión de tesorería que rigen la orden de pago.

En consecuencia, este Centro Directivo no considera oportuna la realización de las modificaciones propuestas.

3.2. Propuesta de creación de un nuevo apartado 6 al artículo 145 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente propone que se faculte a la Administración tributaria para exigir a los contribuyentes la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución previstos en la Ley del Impuesto estableciendo dos supuestos: renta declarada inferior a determinados parámetros y falta de ingreso previo de los pagos a cuenta o las cuotas debidas por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

Asimismo, la propuesta prevé que, de no prestarse la garantía solicitada, no se devengarán intereses de demora a favor del contribuyente, y que en caso de que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la cantidad solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

Este Centro Directivo considera que la exigencia de garantías en los términos señalados, si bien supondría una más eficaz protección de los intereses de la Hacienda Pública, de igual modo redundaría en una mayor presión fiscal indirecta para los contribuyentes, así como en unos mayores costes administrativos de gestión tributaria.

Es preciso, por tanto, la ponderación de todos los intereses en juego. Teniendo en cuenta el número de contribuyentes existentes por el Impuesto sobre Sociedades, así como lo gravoso que resultaría para el contribuyente tanto la pérdida del derecho al cobro de los intereses de demora, como del coste de la garantía en las condiciones expuestas, no parece necesario iniciar en este momento la modificación normativa propuesta por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, sin perjuicio de su toma en consideración de cara a ulteriores procesos de reforma de la Ley del Impuesto.

PROPUESTA 6/2002

DELIMITACIÓN EN LA APLICACIÓN DEL IVA Y DEL ITP EN LAS

Motivación

El Consejo de Defensa del Contribuyente destaca como el funcionamiento de la Comisión Mixta para la Gestión Tributaria ha llevado a que desaparezcan casi totalmente los supuestos en los que se exigía simultáneamente IVA e ITP debido a que la Administración estatal y la autonómica habían actuado de forma descoordinada. No obstante, el Consejo considera que persisten determinadas situaciones que provocan quejas de los contribuyentes.

En este sentido, el Consejo señala la imposibilidad, en algunas ocasiones, de ejecutar los acuerdos adoptados en el seno de la Comisión Mixta, una vez que se decide qué impuesto es el procedente. Las dificultades surgen especialmente cuando, después de acordar que el impuesto procedente es el ITPAJD, el adquirente, que ya ha soportado previamente el IVA, no puede solicitar la devolución por falta de legitimación y/o por haber prescrito su derecho. De la misma forma, se han detectado también problemas cuando se llega a la conclusión de que el impuesto procedente es el ITPAJD pero ya ha transcurrido el plazo de prescripción del mismo.

Propuesta

Sin que quepa dar significado alguno al orden en que se exponen, las dos propuestas que se relacionan difieren esencialmente en el distinto mecanismo utilizado para obviar el problema planteado. La propuesta A) se basa en la imputación del pago hecho por uno de los dos impuestos al pago que se haya de realizar por el impuesto que definitivamente se deba ingresar. La propuesta B) se basa en situar el inicio del plazo para solicitar la devolución del impuesto declarado improcedente en el momento en que tal declaración se produce.

Ambas propuestas descansan sobre la base del enriquecimiento injusto que, obviamente, se produciría si los dos impuestos fueran ingresados definitivamente por el Estado, entendiendo por tal el conjunto de las administraciones públicas que, en este caso, tienen atribuida potestades tributarias, y en la responsabilidad patrimonial que se derivaría del doble pago realizado por el contribuyente; efectos ambos que se producirían y que deben de evitarse cualquiera que sea el plazo que medie entre ambos pagos ya que sólo cuando se determina definitivamente el impuesto debido se puede entender producido el enriquecimiento y la responsabilidad patrimonial que de él pueda derivar.

En estas premisas deben encuadrarse las dos propuestas que a continuación se insertan.

A) IMPUTACIÓN DE PAGOS

Que por parte de la Secretaria de Estado de Hacienda y de los Centros directivos competentes en la materia se estudie la posible modificación de las normas que regulan el IVA en el sentido que se expone a continuación:

a) La Ley debe establecer de forma clara que en ningún caso una misma operación pueda estar sujeta a IVA e ITP (TPO).

b) Para evitar la doble imposición debe abrirse la posibilidad de imputar los pagos anteriormente realizados por IVA o ITP (TPO) al pago del impuesto que legalmente corresponde a la operación gravada.

c) El repercutido debe de estar legitimado para pedir la devolución del IVA indebidamente pagado.

d) El importe de la devolución al repercutido, debe alcanzar el total de la cantidad cuya repercusión se ha soportado, previa la oportuna comprobación administrativa.

e) Los acuerdos de la Comisión Mixta de Coordinación deben revestir el carácter de acto administrativo debiendo notificarse éste a todas las partes interesadas a efectos de acomodación a él de las actuaciones administrativas que se sigan y de, en su caso, los recursos pertinentes.

Para hacer posible la renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias debe estudiarse la posibilidad de considerar sujeto pasivo de este impuesto a quien ocasionalmente realiza una operación sujeta cuando el adquirente sea empresario sujeto pasivo del tributo.

B) DEVOLUCIÓN DE INGRESOS

Que por parte de la Secretaria de Estado de Hacienda y de los Centros directivos competentes en la materia se estudie la posible modificación de las normas afectadas en el sentido que se expone a continuación:

1. Cuando ya se haya satisfecho un impuesto por una determinada operación y otra Administración se disponga a liquidar un impuesto incompatible, debe establecerse que, desde que exista conocimiento de esta circunstancia:

   a) Se suspenda el procedimiento de liquidación iniciado en segundo lugar.

   b) Se suspenda el plazo de ingreso, sin garantía, en el caso de que se hubiere llegado a dictar la liquidación.

2. Acordada la suspensión, la Administración que pretende exigir el segundo impuesto comunicará esta circunstancia al Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria previsto en el artículo 65 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, a efectos de que se inicie el procedimiento previsto en el apartado 4º de dicho artículo.

3. El acuerdo del Consejo Territorial (adoptado inicialmente o, en su caso, tras el informe vinculante de la Dirección General de Tributos) determinará qué impuesto es el procedente, pudiéndose dar dos casos:

   a) Que el impuesto procedente fuese el inicialmente exigido: en este caso, la segunda Administración actuante pondrá fin al procedimiento de liquidación o, si ya existiese liquidación, procederá a su anulación.

   b) Que el impuesto procedente fuese el que se exige en segundo lugar: en este caso, el acuerdo del Consejo Territorial obligará a la Administración que cobró el impuesto improcedente a devolver lo indebidamente ingresado.

En este último caso, es necesario introducir tres precisiones:

1. Aclarar el carácter ejecutivo del Acuerdo del Consejo Territorial, mejorando la redacción del artículo 65.4ª de la Ley 21/2001.

   Dicho acuerdo obligará a la Administración que cobró el impuesto improcedente a devolver de oficio lo indebidamente ingresado. En todo caso, sería conveniente legitimar para solicitar la devolución a los interesados que, sin ser sujetos pasivos, hayan soportado la repercusión

del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando este impuesto sea el que se pagó indebidamente.

La devolución quedará condicionada a que se demuestre que efectivamente se pagó dicho impuesto y, en caso del IVA, que no ha sido deducido o devuelto.

2. Introducir una regla especial en el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido para que, en estos casos, empiece a computarse desde la fecha de la resolución del Consejo.
3. Establecer que una vez realizada la correspondiente devolución podrá reanudarse el procedimiento iniciado por la segunda Administración actuante.

Medidas

La coordinación en materia de IVA-ITP se viene desarrollando en el ámbito de todas las Comunidades y Ciudades Autónomas, salvo Canarias, a través de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, en los que existen las Comisiones Técnicas de Relación, creadas en el año 1999 en cumplimiento de los establecido en el documento "Coordinación entre la AEAT y las Administraciones tributarias de las Comunidades y Ciudades Autónomas en materia de IVA e ITP", que fue aprobado en sesión de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria en fecha de 24 de marzo de 1999. Estas Comisiones Técnicas de Relación son de composición mixta AEAT-Administración autonómica y viene desarrollando sus trabajos de coordinación actuando como un importante cauce de relación entre las administraciones implicadas.

Como destaca el Consejo de Defensa del Contribuyente, el funcionamiento de la Comisión Mixta para la Gestión Tributaria ha llevado a que desaparezcan casi totalmente los supuestos en los que se exigía simultáneamente IVA e ITP debido a que la Administración estatal y la autonómica habían actuado de forma descoordinada.

No obstante, subsisten determinadas situaciones que generan problemas y quejas de los contribuyentes. El Consejo plantea dos vías de solución cuyos planteamientos básicos pueden resumirse así:

Imputación de pagos. Se trataría de que el pago realizado por el contribuyente por una de las dos figuras impositivas (IVA o ITP), pudiera imputarse al pago de la otra si finalmente se estableciera que era la que legalmente correspondía aplicar a la operación gravada.

Devolución de ingresos. Consistiría en evitar que una vez liquidado un impuesto se produzca una segunda liquidación por parte de otra Administración o, en todo caso, que haya obligación de hacer un segundo ingreso. Para ello, una vez detectado el posible conflicto, se suspendería el procedimiento de liquidación iniciado en segundo lugar o el plazo de ingreso, hasta que el Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria se pronuncie, con carácter ejecutivo, sobre cuál es el impuesto aplicable y establezca las consecuencias pertinentes.

Esta Secretaría de Estado entiende que las dos líneas planteadas no son incompatibles entre sí y que ambas contienen elementos muy útiles para la definitiva configuración de la solución a este problema. El criterio de esta Secretaría de Estado es el de propugnar la solución que origine menos perjuicios al contribuyente que soporta pasivamente un problema de coordinación entre Administraciones.

En ese sentido, se ha incorporado al Proyecto de Ley General Tributaria, y, finalmente, a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que entrará en vigor el 1 de julio de 2004, la siguiente disposición, artículo 62, apartado 8:

> *"El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.*
>
> *Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas".*

Esta disposición permite dar una solución general para todos los posibles supuestos de duplicidad impositiva, particularmente para los que se plantean entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si bien es evidente que es necesario llevar a cabo el desarrollo reglamentario que concrete los mecanismos de resolución del conflicto y, en su caso, de compensación entre las Administraciones implicadas.

Además, cabe señalar que el artículo 67, relativo al cómputo de los plazos de prescripción, incorpora otra novedad en su apartado 1, estableciendo un caso especial de la siguiente manera:

> *"En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente."*

Es decir, esta disposición evita que el contribuyente se vea perjudicado por haber prescrito sus derechos en relación con la deuda que satisfizo en primer lugar de forma indebida, otro de los problemas apuntados por el Consejo de Defensa del Contribuyente.

PROPUESTA 7/2002

SEPARACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y LOS DE

Motivación

El artículo 34.1 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establece que la imposición de sanciones tributarias se ha de realizar en expediente distinto o independiente del que se instruye para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, en el que se debe dar audiencia al interesado.

El Consejo de Defensa del Contribuyente considera que de la regulación de este precepto cabe deducir que la separación de estos procedimientos no se configura como un mandato taxativo, sino como una posibilidad entre otras más.

Partiendo de la idea de que la separación de los procedimientos está pensada, básicamente, para los casos en que el sancionador se incoa por la apreciación de una infracción tributaria grave consistente en dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria, el Consejo realiza una propuesta de modificación normativa en relación con los siguientes aspectos:

a) Momento y forma en que debe adoptarse el acuerdo de apertura e iniciación del procedimiento sancionador.

b) Conveniencia de que ambos procedimientos se instruyan por órganos distintos.

c) La incorporación formal al procedimiento sancionador de actuaciones y pruebas obtenidas en el procedimiento de comprobación tributaria.

d) La acumulación de los recursos de revisión cuando se impugna la liquidación y la sanción tributarias.

Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se procure una propuesta de modificación de los artículos 49.2, letra j); 63, bis, apartados 2, 3 y 4; y 29.3 del Real Decreto 939/1986 que regula el Reglamento de la Inspección de los Tributos, así como de los artículos 34 y 35.3 del Real Decreto 1930/1998 que desarrolla el reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora en el orden tributario, así como del artículo 65 de la Ley General Tributaria, en el sentido que se indica seguidamente:

a) Para que el artículo 49.2, letra j), del RD 939/1986, determine expresamente que en las actas se hará constar si concurren o no, los motivos para la apertura de procedimiento sancionador.

b) Para que el artículo 63 bis, apartados 2, 3 y 4, quede redactado en tales términos que disocien el órgano que ha instruido el procedimiento de comprobación y liquidación de aquél otro que debe instruir el procedimiento sancionador.

c) Para que el artículo 29.3 del RD 939/1986 indique expresamente que el acto de incorporación formal al procedimiento sancionador de las actuaciones seguidas en el procedimiento de comprobación y liquidación tributaria, no implicará ningún juicio de valor sobre el grado de imputabilidad de culpa al presunto infractor.

d) Para que el artículo 35.3 del RD 1930/1998 prevea la simultaneidad de recursos frente al acto de liquidación y frente a la sanción tributaria de forma optativa para el contribuyente.

Medidas

La propuesta del Consejo, concretada en cuatro puntos, versa sobre cuestiones que surgen en el ámbito sancionador, con referencia al procedimiento de comprobación e investigación que desarrolla la Inspección de los Tributos, así como sobre cuestiones que también afectan al ámbito de Gestión Tributaria.

La oportunidad de modificar los artículos de los Reglamentos citados debe ser ponderada teniendo en cuenta el Proyecto de Ley General Tributaria, finalmente aprobado como Ley 58/2003, de17 de diciembre, General Tributaria, que entrará en vigor el 1 de julio de 2004, que dará lugar a un nuevo desarrollo reglamentario. Asimismo, y como veremos a continuación, algunas de las modificaciones sugeridas han sido incorporadas a la propia Ley General Tributaria (LGT).

a) Se propugna, en primer término, una modificación del Reglamento de la Inspección para se establezca la obligación de que en las actas se haga constar si concurren o no, los motivos para la apertura de procedimiento sancionador.

El Proyecto de LGT, y la Ley finalmente aprobada, incorpora una regla en el sentido apuntado en la propuesta, ya que su artículo 153, al fijar cuál debe ser el contenido de las actas, establece lo siguiente:

"g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario de indicios de la comisión de infracciones tributarias."

Ha de resaltarse que la circunstancia anterior en modo alguno condiciona el desarrollo del procedimiento sancionador que es un procedimiento independiente y separado. El señalamiento de la "existencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias" no implica la formulación de juicios de valor sobre la existencia de infracciones, que es el objeto propio del procedimiento sancionador, tal y como el Consejo recuerda en el punto 2 de su propuesta.

b) En segundo lugar, se propone una modificación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos para disociar el órgano que instruye el procedimiento de comprobación y liquidación de aquél otro que debe instruir el procedimiento sancionador.

En este caso, dado que el Informe para la Reforma de la LGT aconseja la regulación de los órganos competentes a través de normas reglamentarias, el Proyecto de LGT no incluyó la cuestión a que se refiere la propuesta, sin perjuicio de que las normas reglamentarias que se aprueben tras la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria valoren que no sean instructores del procedimiento sancionador los mismos órganos administrativos que hayan desarrollado el procedimiento de inspección tributaria.

No obstante, dado que al procedimiento de comprobación y al sancionador les son aplicables criterios diferentes, el hecho de que la tramitación sea realizada por el mismo órgano no supone, en opinión de esta Secretaría de Estado, una quiebra de la garantía de objetividad e imparcialidad en la tramitación del expediente sancionador que es lo que busca la norma al establecer la separación de los procedimientos. En la comprobación, se siguen criterios objetivos tendentes a verificar la correcta aplicación de la normativa, mientras que en el ámbito sancionador prima con singular evidencia el análisis de la concurrencia de culpabilidad en el sujeto infractor. Por ello, esta Secretaría de Estado considera que no debe existir inconveniente para que un mismo órgano pueda tramitar ambos procedimientos, respetando en cada uno de ellos los principios que le resultan de aplicación.

En consecuencia, será necesario ponderar las ventajas que pudieran derivarse de la separación orgánica de quienes instruyen ambos procedimientos con un análisis realista de los medios disponibles en la Administración tributaria y de las posibles dilaciones que esa separación orgánica pudiera provocar en la ultimación del procedimiento sancionador.

c) El Consejo propone en tercer lugar una modificación reglamentaria que permita garantizar que el acto de incorporación formal al procedimiento sancionador de las actuaciones seguidas en el procedimiento de comprobación y liquidación tributaria, no implicará ningún juicio de valor sobre el grado de imputabilidad de culpa al presunto infractor.

Respecto a esta cuestión, el Proyecto de Ley General Tributaria, y la Ley finalmente aprobada, recoge la propuesta formulada, ya que en relación con el procedimiento sancionador, artículo 210, apartado 2, señala de forma escueta que los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

d) Finalmente, el Consejo propone otra modificación reglamentaria que prevea la simultaneidad de recursos frente al acto de liquidación y frente a la sanción tributaria de forma optativa para el contribuyente.

En este caso, el Proyecto de Ley General Tributaria, así como, de nuevo, la Ley finalmente aprobada, establece en su artículo 212, apartado 1, que el acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria se acumularán ambos recursos y reclamaciones.

Es decir, se garantiza la posibilidad de impugnación independiente de la resolución del procedimiento sancionador. Si además se hubiera deducido otro recurso frente a la liquidación de la cuota, interese y recargos, se establece la acumulación de ambas reclamaciones en aras de una mayor rapidez y agilidad en la resolución de los mismos.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2003

PROPUESTA 1/2003

EXIGENCIA DEL IMPUESTO AL RETENEDOR DESPUÉS DE SATISFECHA LA OBLIGACIÓN PRINCIPAL POR EL CONTRIBUYENTE

Antecedentes

Se ha planteado ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente el problema de la denegación del derecho a la devolución -por prescripción del derecho- a un contribuyente que no dedujo en su declaración de IRPF las retenciones no practicadas por su pagador cuando, tras la oportuna comprobación, la Administración exige al pagador las retenciones no practicadas ni ingresadas en el Tesoro.

De todo ello resulta que la Administración termina cobrando dos veces el mismo tributo, lo que pugna claramente con el principio de capacidad contributiva.

Esta cuestión fue tratada en la propuesta 26/2000, donde se sugería como solución que se considerase interrumpido el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos por causa del acta levantada al retenedor.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha seguido debatiendo el problema y en el debate se ha llegado a conclusiones que modifican la tesis anterior y que se consideran más adecuadas a la naturaleza jurídica de las instituciones en juego, por lo que procede elaborar una nueva propuesta y dejar sin efecto la anterior.

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha llegado a la conclusión de que no es correcto afirmar que no prescribe el derecho del contribuyente a la devolución de las retenciones, a pesar de haber transcurrido 4 años desde el ingreso de la cuota, basándose en que éste no conoció su derecho a deducir hasta que la Administración levantó el acta al pagador. Razones:

a) La ignorancia del Derecho no excusa de su cumplimiento. Por otra parte, el contribuyente conocía todos los elementos determinantes de la obligación de retener.

b) Esta tesis conduce a la ineficacia del instituto de la prescripción, puesto que la Administración tampoco puede liquidar mientras no conozca todos los elementos de hecho del tributo, cosa que obviamente no ocurre hasta que no comprueba. La prescripción de la obligación tributaría sólo podría comenzar, de este modo, cuando concluyese el procedimiento de inspección.

Sin embargo, es evidente que se produce un enriquecimiento injusto y una lesión del principio de capacidad contributiva si la Administración cobra al retenedor y no devuelve al contribuyente. El problema es especialmente grave cuando el derecho a la devolución del contribuyente ha prescrito, pues la situación final es claramente injusta: la cuota exigida al retenedor opera realmente como una sanción contra él.

Pero también en caso contrario (es decir, cuando el derecho del contribuyente no ha prescrito todavía) es poco eficiente la solución de exigir al retenedor una deuda que posteriormente hay que devolver a los contribuyentes. Esto multiplica los expedientes de devolución y genera una actividad administrativa que podría fácilmente evitarse.

El problema debe enfocarse de otro modo: ¿es razonable que la Administración instruya un acta al retenedor y le exija las retenciones no practicadas después de que el contribuyente ha

satisfecho la obligación tributaria deduciendo exclusivamente las retenciones efectivamente soportadas? La respuesta es claramente que no.

Aunque ambas obligaciones (ingresar la retención y el tributo) son diferentes y autónomas, existe entre ellas una indiscutible relación de dependencia. La obligación de retener tiene sentido como garantía y anticipación de un tributo. Esto es, de un lado, la práctica de la retención y su ingreso en la Hacienda Pública permite el control de rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta y, de otro lado, es un pago anticipado o a cuenta de lo que resulte de la autoliquidación por el contribuyente del mismo Impuesto.

Extinguida la deuda tributaria sin deducción de las retenciones, la obligación de ingresar un importe adicional, por no haber practicado retenciones o haberlo hecho por importe inferior al debido, pierde su objeto y su sentido, sin perjuicio de las infracciones que haya podido cometer el retenedor, que deben ser oportunamente tipificadas y sancionadas.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente manifiesta también su preocupación por las dificultades que pueden surgir para el desarrollo de actuaciones de comprobación ante personas que hayan practicado un gran volumen de retenciones y sugiere que se tengan en cuenta mediante la adecuada distribución de la carga de la prueba. El retenedor que alegue extinción de su obligación de retener por causa del pago de la obligación tributaria efectuado por el retenido debe soportar la carga de la prueba del hecho extintivo de su obligación. Por otra parte y como ya hemos señalado antes, la extinción de la obligación de ingresar las retenciones no elimina las responsabilidades de otro tipo en que haya incurrido por no efectuar el ingreso dentro del plazo reglamentario.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente considera que debe regularse correctamente este asunto y puede ser una ocasión excelente la que ofrece la futura Ley General Tributaria. A juicio de este Consejo para la Defensa del Contribuyente la solución correcta sería la siguiente:

Propuesta

En su virtud, el Consejo para la Defensa del Contribuyente propone a V.E. que se modifique la legislación vigente en materia de retenciones en el sentido siguiente:

a) Establecer en la Ley General Tributaria que el pago de la obligación principal por el contribuyente provoca la extinción de la obligación de ingreso del retenedor, sin perjuicio de las sanciones aplicables por el incumplimiento y de los intereses devengados desde la fecha en que venció el plazo para ingresar la retención y el momento del pago de la obligación principal.

b) Establecer en la normativa propia de los tributos donde opere la retención (IRPF, IS e IRNR) que el contribuyente sólo tiene derecho a deducir las cantidades que efectivamente le hayan sido practicadas por el retenedor.

c) El retenedor soportará la carga de la prueba de la extinción de la obligación de ingreso de retenciones por pago efectuado por el contribuyente.

d) Adecuar en la normativa de estos mismos impuestos la norma según la cual la renta gravable es igual a la cantidad percibida más la retención procedente.

PROPUESTA 2/2003

POSIBILIDAD DE QUE LOS CONTRIBUYENTES ACCEDAN DE UNA FORMA ÁGIL A CONOCER SU SITUACIÓN CENSAL EN CADA MOMENTO

Motivación

Se ha planteado a este Consejo por el Ilustre Colegio Oficial de titulados Mercantiles y Empresariales la posibilidad de que la AEAT arbitre medidas que posibiliten conocer la situación censal por los empresarios y profesionales, en cada momento.

La situación fiscal de un empresario o profesional varía a lo largo del tiempo. Estos, deben presentar las correspondientes declaraciones censales para comunicar a la Administración Tributaria los cambios sufridos.

Esta materia se encuentra regulada en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regula las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados Tributarios. Los modelos a presentar son el 036 (modelo ordinario) y el 037 (modelo simplificado).

Cuando se presentan varias declaraciones fiscales, los obligados tributarios pueden tener dudas de cuál es su verdadera situación censal. Datos estos de los que dispone la AEAT perfectamente actualizados.

Por ello, el Consejo estima que sería conveniente que el obligado tributario pueda acceder ágilmente a conocer su situación censal en todo momento.

Además, este Consejo considera que este acceso ágil podría ser extendido a otras personas que cuente con la autorización suficiente del contribuyente para dicho acceso (ej.- representante o asesor).

Propuesta

De todas las fórmulas posibles para conocer su situación censal vigente por un obligado tributario, este Consejo estima que la más idónea y ágil sería que el obligado tributario pueda acceder a través de la Oficina Virtual en la página internet de la AEAT (http://www.aeat.es), a conocer su situación censal, en cualquier momento.

Para garantizar la confidencialidad de las consultas, estas deberían hacerse a través de una aplicación informática cuyo acceso requiera disponer de un certificado de la Fábrica Nacional de la Moneda y el Timbre.

El acceso debería permitirse a aquellas personas que dispongan de autorización suficiente para dicho acceso.

Por ello, se propone que la AEAT adopte las medidas necesarias para permitir que los empresarios y profesionales puedan tener acceso a través de la oficina virtual, a conocer en todo momento su situación censal.

PROPUESTA 3/2003

RECONOCIMIENTO EXPRESO EN LA FUTURA LEY GENERAL TRIBUTARIA DEL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A SER ACOMPAÑADOS POR PERSONA QUE LES ASISTA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Motivación

Se ha planteado a este Consejo por el Presidente del Registro de Economistas Asesores Fiscales, la conveniencia de que la nueva Ley General Tributaria recoja la mención expresa del derecho de los obligados tributarios a intervenir en los procedimientos tributarios asistidos por asesor.

En los sistemas fiscales modernos, ante la complejidad de las normas y procedimientos tributarios, es usual que los contribuyentes acudan a expertos que le asesoren en sus derechos y obligaciones tributarias.

El contribuyente puede conceder una representación voluntaria a estos expertos, en cuyo caso coincidiría en una misma persona la condición de representante y asesor, pero también puede no conceder esta representación o conceder la representación a una persona diferente al experto.

En definitiva, la figura del asesor es diferente a la del representante. Esto se reconoce actualmente de forma expresa en el Reglamento General de Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril), cuando en el art. 25 “Presencia del obligado tributario en las actuaciones inspectoras”, diferencia claramente ambas figuras, así en su apartado 3, se establece:

“Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán intervenir en las actuaciones inspectoras asistidos por un asesor, quien podrá aconsejar en todo momento a su cliente.

Los asesores podrán actuar asimismo como representantes de sus clientes si éstos les otorgan el correspondiente poder”.

Este reconocimiento expreso de la figura del asesor en el procedimiento inspector, sería conveniente que se ampliara a todo tipo de procedimientos tributarios.

Propuesta

Que se incluya en la futura Ley General Tributaria, como un derecho de los obligados tributarios, el derecho a ser asistido por asesor en los procedimientos tributarios.

PROPUESTA 4/2003

NECESIDAD DE REFORZAR LA SEGURIDAD JURÍDICA AL UTILIZAR LOS SERVICIOS DE AYUDA PREVISTOS POR LA AGENCIA TRIBUTARIA DURANTE LA CAMPAÑA DE RENTA, EN PARTICULAR AL DISPONER UN SISTEMA QUE PERMITA IDENTIFICAR LOS JUSTIFICANTES DE INGRESOS O GASTOS Y CERTIFICADOS APORTADOS POR EL CONTRIBUYENTE, VINCULÁNDOLOS CON UNA DECLARACIÓN DEL IRPF ELABORADA POR DICHOS SERVICIOS DE AYUDA CON EL PROGRAMA PADRE MEDIANTE EL SISTEMA DE "CITA PREVIA"

Motivación

Sobre esta materia este Consejo efectuó una anterior propuesta en el año 1999, propuesta 24/1999: "Sobre eficacia retroactiva de las liquidaciones practicadas en determinadas declaraciones del Impuesto sobre las Personas Físicas presentadas a través del denominado programa PADRE.". La propuesta que se hacía era la siguiente:

"Que por los órganos competentes de la Agencia Tributaria (en especial del Departamento de Gestión Tributaria), se dicten instrucciones a los servicios de la propia Agencia encargados de la realización de los programas de ayuda de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (el programa denominado PADRE.), en el sentido que en el proceso de realización de las declaraciones se efectúe la entrega al contribuyente que utiliza el servicio de un justificante de la documentación aportada que ha servido de base para la confección de la declaración o se proceda a sellar dicha documentación. Ello se limitaría tan sólo a las siguientes declaraciones:

a) Declaraciones realizadas presencialmente en las oficinas tributarias a través del sistema de "cita previa".

b) Declaraciones efectuadas de acuerdo con el criterio del personal de la Administración que efectúe las mismas.

c) Declaraciones que hayan sido presentadas inmediatamente por el contribuyente en la propia oficina a través del proceso de confirmación de declaraciones.

En este caso, si posteriormente se detectase un error en la declaración realizada que motivase la realización de una propuesta de liquidación, el contribuyente podría aportar dicho justificante en el trámite de audiencia correspondiente para que el órgano liquidador, al practicar la liquidación, la retrotraiga a la fecha de la presentación de la declaración indicada y, consiguientemente, no proceda a la exigencia de intereses de demora."

Recientemente, el Grupo Popular ha presentado en el Congreso de los Diputados una Proposición no de Ley que coincide en lo sustancial con esta propuesta.

Las quejas de los contribuyentes sobre esta situación se han seguido produciendo y el Consejo entiende que debe darse una solución a las mismas.

Sin embargo, no se ha producido hasta ahora ninguna modificación normativa ni alteraciones sustanciales en el procedimiento de gestión que acogieran estas iniciativas y, por tanto, resulta conveniente plantear una nueva propuesta, con la misma finalidad de la 24/1999 y de la Proposición no de Ley antes citada, pero recogiendo la evolución que se ha venido produciendo en este Servicio de Ayuda, las dificultades planteadas en particular desde el Departamento de

Gestión Tributaria que lo organiza, así como el mandato incorporado en el artículo 80 bis de la Ley del IRPF, añadido por el artículo 42 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del citado impuesto, relativo al envío de borradores de declaración a los contribuyentes por la Agencia Tributaria.

Análisis de la cuestión

Evolución histórica

Antes de emitir opinión sobre eventuales disfunciones manifestadas en la organización o funcionamiento de un servicio capaz de atender a más de dos millones de contribuyentes en el corto plazo de dos meses, resulta oportuno revisar su evolución histórica, por cuanto sus avances y modificaciones así como abandonos, ponen de manifiesto un permanente deseo de mejora al que este Consejo trata ahora de sumarse.

Muy parca ha sido la normativa tributaria española hasta época reciente acerca de los servicios de información y asistencia que la Administración había de prestar a los ciudadanos, desconociendo igualmente esta normativa los efectos que dicha ayuda provocaba en quien los utilizaba. Tampoco el derecho Comparado ofrecía ejemplos al respecto. En gran manera ha sido la práctica de la propia Administración tributaria española la que ha desarrollado estos servicios, finalmente recogidos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Su precedente es el artículo 96 de la Ley General Tributaria que establece que la Administración tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones.

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 5 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que además incluye en su artículo 3 expresamente el derecho de los contribuyentes a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas.

También la Ley de creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria establece que debe desarrollar sus funciones "*mediante los procedimientos (…) que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias*".

En desarrollo de estos mandatos, el Plan de Modernización de la AEAT, aprobado en febrero de 1998, contenía, como una de las medidas tendentes a mejorar la calidad de los servicios de información y asistencia, "*la dimensión adecuada (de los mismos), de tal manera que exista capacidad para atender correctamente a los contribuyentes" y, como una de las medidas encaminadas a facilitar el cumplimiento voluntario, "la potenciación de programas de información y asistencia al contribuyente*".

Asimismo, el Plan establecía, entre otros criterios estratégicos a seguir en el desarrollo del modelo de información, asistencia y relaciones con los contribuyentes, "*responder a patrones de homogeneidad y calidad" y "considerar fórmulas de asistencia integral*".

Puede constatarse que la Agencia Tributaria, atendiendo a estos mandatos, ha realizado un gran esfuerzo para introducir en nuestra sociedad la idea o conciencia de la importancia de cumplir con la obligación de contribuir por el Impuesto sobre la Renta, si bien intentando reducir al mínimo posible los costes de naturaleza formal o indirectos.

Debe también reconocerse que, como han insistido recientes encuestas[4], la normativa tributaria es de difícil comprensión para los ciudadanos y lo mismo ocurre al considerar las declaraciones tributarias. Así también puede verse como ha venido disminuyendo el porcentaje de contribuyentes que se ocupa personal y directamente de efectuar sus declaraciones, siendo cada vez más frecuente el recurso a la ayuda externa (de la Agencia Tributaria, de asesores, entidades financieras, amigos o familiares, etc.). No es ajena a esta dificultad la obligación impuesta por la Ley a los contribuyentes, en todos los grandes impuestos vigentes, de practicar las operaciones de liquidación (Autoliquidación) que permiten obtener la cuota tributaria a partir de la declaración del hecho imponible (obtención de renta, por ejemplo) y su cuantificación (determinación de la base imponible, práctica de reducciones, deducción de gastos, etc.). Autoliquidar entraña conocer el impuesto y aplicar rigurosamente la normativa, so pena de incurrir en posibles infracciones (dejar de ingresar la cuota debida, en general). Además, la continua adaptación de la normativa tributaria a una economía en crecimiento, de complejidad notable y con un grado de internacionalización también creciente, exige un alto esfuerzo de actualización de conocimientos. Incluso puede afirmarse que la aprobación de medidas de simplificación o beneficios fiscales añade dificultades, aunque sean transitorias, a un sistema tributario en sí mismo complejo para un ciudadano medio.

Pues bien, indudablemente, dentro de este contexto, la principal actuación con repercusión pública en el ámbito de las relaciones con los contribuyentes es cada año la Campaña de Renta, con más de 14 millones de declaraciones presentadas en 2002, momento en el cual una gran parte de los ciudadanos se enfrenta a la ardua tarea antes descrita.

Conscientes de esta situación, la Administración Tributaria impulsó desde 1987 la implantación del servicio de ayuda consistente en la confección gratuita de declaraciones en sus Oficinas, con un modesto crecimiento en los tres primeros años. Se realizaban únicamente declaraciones simplificadas, individuales o conjuntas, fundamentalmente para contribuyentes preceptores de rentas del trabajo, con pequeños rendimientos del capital mobiliario, alguna deducción... En la campaña de Renta 1992, se ofreció como novedad a los usuarios la posibilidad de presentar la declaración resultante (cuando su resultado fuese a devolver) en las mismas Oficinas, de forma que dicha declaración era automáticamente grabada con el consiguiente ahorro de manipulación posterior, agilizando su tramitación. Este servicio se denominó "*PADRE HOST*", ya que se trataba de una aplicación que residía en el sistema informático central y no en PC. Consistía en la introducción de los datos personales y económicos del contribuyente, previamente plasmados a mano en una hoja de toma de datos, en un programa específico ejecutable en los terminales de la Agencia Tributaria, que permitía una vez grabada y obtenida la declaración, su presentación y proceso de forma inmediata. Este sistema, perfeccionado con el tiempo, perduró hasta la campaña de Renta 1998. Tenía ventajas como la especialización de los trabajadores de la Agencia entre tomadores de datos (con formación tributaria) y grabadores (con alta velocidad en la grabación del modelo), pero el contribuyente tenía que esperar a dos servicios en vez de uno, las modificaciones eran costosas y el contribuyente no veía directamente como afectaba a su declaración la inclusión de algunos datos, la aplicación de límites legales, etc.

[4] Entre otras, "Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1998." Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales. Documento nº 2/1999

La campaña de Renta 1994 tuvo como novedad, consecuencia de la propia normativa, la existencia de un nuevo modelo de declaración, Abreviada, lo que supuso que el Programa pasara a confeccionar dos tipos de declaración: Simplificada y Abreviada. La Orden de 8 de marzo de 1995, de aprobación de los modelos para la Campaña de Renta 94, permitió realizar las declaraciones de Renta con impresoras sobre papel blanco, imprimiendo el modelo que resultaba en cada caso: Abreviado o Simplificado, lo cual redujo los tiempos de impresión y la necesidad de distribución de papel impreso.

Por primera vez, en la campaña de Renta 1995 se confeccionaron directamente en las Oficinas y dentro de ese servicio, con el PADRE, algunas declaraciones ordinarias (incrementos de patrimonio derivados de FIM's y de vivienda habitual) y con período partido. Asimismo y también como novedad, se imprimió un borrador de documento de ingreso-devolución (unificado este año en el Modelo 101) como nueva ayuda para los ciudadanos (evitaba los hasta entonces frecuentes errores en el "código cuenta cliente", que retrasaban la práctica de las devoluciones). Este año se distribuyeron gratuitamente (tanto en la AEAT como en las Entidades Colaboradoras) los documentos necesarios para la presentación de las declaraciones resultantes: documentos de ingreso o devolución (Modelos 101 y 102) y los sobres de retorno. Por tanto, ya no se comercializó el "sobre-PADRE" en los estancos, lo que también contribuyó a evitar errores en los contribuyentes (que a veces lo utilizaban para incluir otro tipo de declaraciones) y agilizó su tratamiento en las oficinas de la AEAT.

La Orden de 22 de marzo de 1996, de aprobación de los modelos para la Campaña de Renta 95, permitió realizar las declaraciones de Renta con impresoras sobre papel blanco, imprimiendo directamente el modelo oportuno en cada caso: Ordinario, Simplificado o Abreviado, sin que el contribuyente hubiera de preseleccionarlo.

En la campaña de Renta 1996 se confeccionaron, al igual que en el ejercicio anterior, algunas declaraciones ordinarias, concretamente un 8%, lo que supuso casi tres puntos más que el año anterior. Como en años anteriores, se distribuyeron gratuitamente (tanto en la AEAT como en las Entidades Colaboradoras) los documentos necesarios para la presentación de las declaraciones resultantes: documentos de ingreso o devolución y sobres de retorno.

La Orden de 20 de marzo de 1997, de aprobación de los modelos para la Campaña de Renta 96, permitió realizar las declaraciones de Renta con impresoras láser o de inyección mejorando los resultados e imprimiendo el modelo necesario en cada caso.

En la Campaña de Renta 1997 además de seguir aumentando el número de declaraciones ordinarias hechas en oficinas, por primera vez se desplazó personal de la AEAT a aquellos lugares en que resultó de interés prestar el servicio fuera de las oficinas (equipos móviles). Estos equipos confeccionaron 6.288 declaraciones. Como novedades específicas de la Campaña de Renta 97 para todas las modalidades del Programa, destacamos la captura informática de la opción por la asignación tributaria, si el usuario así lo deseaba. En definitiva, los contribuyentes únicamente debían firmar, adherir las etiquetas identificativas y presentar las declaraciones resultantes, sin tener que rellenar manualmente ningún dato adicional. Esta situación generó un importante avance en el tratamiento de las declaraciones por cuanto a través del código de puntos o PDF, insertado en la declaración, se permitía la lectura óptica de la misma, agilizando su tratamiento ulterior. El siguiente año, 1999, fue de transición ya que se presentó la última declaración de Renta según la Ley 18/1991, alcanzándose el máximo número de declaraciones presentadas hasta ahora: Más de 15 millones.

La Campaña de Renta 1999 vino marcada por la importante reforma legislativa sufrida por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que incidió de forma trascendental en la organización del servicio. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que entró en vigor el 1 de enero de 1999, cambió sustancialmente este tributo y, en especial, la obligación de declarar. Así, quienes percibían exclusivamente rentas del trabajo inferiores a 3,5 millones (o 1,25 si procedían de más de un pagador) e intereses hasta 250.000 pesetas, entre otros requisitos, no tenían que presentar la declaración en los meses de mayo y junio. Sin necesidad de presentar una declaración, como novedad adicional y destacable, estos contribuyentes tenían derecho a obtener una devolución si el impuesto que se les retuvo fue superior a la cuota líquida resultante de calcular su liquidación.

Estas personas, no declarantes, pueden presentar alternativamente un modelo de comunicación de datos a la Agencia Tributaria (a partir del 1 de febrero en el año 2000 y a partir de 1 de marzo en los años siguientes). Esto ha supuesto un cambio trascendental en la gestión del impuesto, lo que ha determinado que, para un elevado número de contribuyentes, la carga de la liquidación se traslade a la propia Agencia Tributaria. Sin ánimo de ser exhaustivos, el procedimiento consiste en:

a) Recepción del modelo

b) Grabación

c) Fusión de los datos comunicados con los que obran en poder de la Agencia Tributaria

d) Cálculo de la cuota resultante

e) En caso de ser negativa, emisión de la devolución

f) Envío de carta informativa de los cálculos e importe resultante, en todos los casos

g) Emisión de liquidación provisional a contribuyentes disconformes

Además, antes de presentar el modelo, gran cantidad de contribuyentes puede tener dudas sobre la manera en que les afectan los cambios normativos, quieren averiguar si tienen o no derecho a devolución y su importe, etc. Todos ellos debían ser atendidos adecuadamente aunque, dado el carácter novedoso del sistema, las previsiones de número de usuarios hubieron de hacerse partiendo de datos de años anteriores, afectados por una normativa muy diferente, así como del "pre-test" de determinados servicios, mensajes o productos.

Como novedad exclusiva del servicio para este año, desapareció el sistema de ayuda a la realización y presentación de declaraciones a través del "*PADRE HOST*", y se sustituyó por la confección a través de ordenadores personales (*PC´s*). Estos dos sistemas, como ya se ha señalado, se simultanearon en las campañas anteriores. Asimismo se unificó y simplificó el sobre retorno para la presentación de las declaraciones. Este conjunto de cambios supuso un importante avance hacia una asistencia integral al contribuyente, por cuanto en un solo acto y ante un solo funcionario se consigue que éste obtenga su declaración, ya preparada para su revisión, firma y presentación en el lugar de confección, si procediera.

En la campaña de Renta 2000 se perfeccionó el procedimiento de atención al contribuyente reforzando las garantías de confidencialidad de los datos personales, incluyendo instrucciones específicas al respecto en los manuales de cada uno de los servicios implicados en la misma. Se produjo una importante modificación de los modelos de declaración, permitiendo realizar el modelo simplificado a aquellos contribuyentes que abonaran anualidades por alimentos a favor

de los hijos, situación que generaba hasta 1999 la necesidad de confeccionar el modelo ordinario.

En la campaña de Renta 2001 se prestó el servicio de confección de declaraciones en 254 puntos de atención, elaborándose los mismos modelos que el año precedente. Se amplió, en función de los recursos materiales y humanos el horario de prestación de servicio a las tardes y sábados por la mañana, desapareciendo para los usuarios particulares la posibilidad de adquirir el programa PADRE en disquete (sólo CD-ROM).

Como novedad en la campaña de Renta 2001 se unificó el plazo de presentación de las declaraciones de Renta cualquiera que fuera su resultado (2 de mayo – 1 de julio 2002), se posibilitó la presentación de declaraciones por intranet, así como la cumplimentación con el programa PADRE de los cambios de domicilio, que vino a sustituir el tradicional cambio (comunicación) manual en el sobre de la declaración. Igualmente se diseñó un procedimiento único y de aplicación general de petición de Datos Fiscales.

La campaña de Renta 2002 se caracteriza por el importante esfuerzo de la Agencia Tributaria en prestar servicios de ayuda de mayor calidad, ampliando los existentes con el fin de lograr el objetivo de simplificación de la carga tributaria del contribuyente. Estos esfuerzos se centran en:

a) Eliminación de la necesidad de adherir ETIQUETAS IDENTIFICATIVAS en las declaraciones confeccionadas con el programa PADRE, que es capaz de generarlas directamente.

b) Importantes modificaciones técnicas en el programa PADRE destacando especialmente la posibilidad de incorporar automáticamente los Datos Fiscales.

c) Refuerzo de la presentación de declaraciones de Renta a través de la intranet corporativa, manteniendo el sistema de petición de Cita Previa, imprimiendo una copia completa para el contribuyente y un resumen para la Administración. La utilización conjunta de este sistema y la posibilidad de incorporar directamente los datos fiscales que obran en poder de la Agencia Tributaria a la Declaración puede suponer una mejora sustancial del servicio, además de reducir el tiempo necesario para su prestación y, sobre todo, en la posterior tramitación de las mismas.

d) Mayor colaboración de las Comunidades Autónomas en la prestación de servicios propios de esta campaña.

Algunas áreas de mejora ya detectadas

Realizada esta breve reseña de la evolución y mejoras introducidas en este servicio, queremos de forma sintética remarcar algunas áreas de mejora existentes:

Los primeros años de confección de declaraciones en oficinas de la Agencia Tributaria generaron, ante la inexistencia de un sistema de cita previa, graves problemas de atención al público, motivados fundamentalmente por las aglomeraciones, importantes períodos de espera y, en consecuencia, un alto grado de descontento por parte de los contribuyentes. Esta situación se trató de mejorar con un sistema de números que evitaba en cierta medida lo mencionado anteriormente y permitía despejar las salas de operaciones mejorando la prestación del servicio, sin perjuicio de haberse iniciado la búsqueda de soluciones más tajantes. Nace así la Cita Previa, un servicio que se añade y complementa al de realización de declaraciones en Oficina, cuya historia nos indica el constante trabajo de perfeccionamiento del servicio. En las últimas campañas los contribuyentes han demandado masivamente este servicio, acumulando cientos de miles de llamadas en los últimos días de abril o primeros mayo, originando una importante

saturación de líneas telefónicas. Esto se traduce posteriormente en la presentación de quejas ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, cuyo número fue significativo en particular en 2000. Debe adaptarse en lo posible este servicio telefónico a la altísima demanda constatada, añadiendo vías alternativas como puede ser internet, para que dichas situaciones de saturación sean cada vez más raras.

La confección de declaraciones de Renta a través del PADRE en las Oficinas de la Administración Tributaria, sufre una espectacular evolución a lo largo de las diversas campañas de Renta: Ampliación en la confección de los distintos modelos de Renta, importante evolución referente a los sobres retorno, minoración de la carga de trabajo trasladada al contribuyente, impresión adicional del documento de ingreso o devolución, perfeccionamiento de los medios materiales y técnicos (uso de papel blanco, impresoras láser y de inyección), ampliación del número de centros de atención con la creación de plataformas o locales externos adaptados para esta campaña por la Agencia Tributaria o en colaboración con otras instituciones (Comunidades Autónomas, Ayuntamientos,...) y, en general, prestación descentralizada de un servicio de ayuda integral y uniforme para el contribuyente. Sin embargo, sigue siendo necesaria una mejora en cuanto al tipo de declaraciones a confeccionar. La Agencia Tributaria ayuda gratuitamente a los contribuyentes en la realización de declaraciones simplificadas y algunos casos de ordinarias (por ejemplo, para empresarios en régimen de "módulos"), pero no ocurre lo mismo si el período es partido o se trata de declaraciones más complejas (con inversiones financieras, actividades económicas, etc.). Esto origina quejas pues algunos contribuyentes no consiguen que se les preste el servicio. En la medida en que se disponga de los medios necesarios para atender estas demandas relativas a declaraciones más complejas, deberán atenderse. En este camino pueden ayudar medidas tales como la simplificación de la normativa del Impuesto, ya en sus aspectos sustanciales ya en los de su gestión, por cuanto pudieran liberar capacidad de trabajo ahora exigida por un único contribuyente para realizar su declaración.

La potenciación de aquellas vías de comunicación con los ciudadanos que permitan evitar desplazamientos a las oficinas de la AEAT para resolver trámites, efectuar consultas, etc., sustituyendo los procedimientos tradicionales de atención en oficina por los más eficientes de la atención telefónica o el uso de internet.

La potenciación y mejora del servicio de comunicación previa a los contribuyentes de los datos relativos a su situación tributaria, que constan en el sistema informático de la AEAT, con el fin de incentivar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, evitando incurrir en errores u olvidos involuntarios al cumplimentar la declaración. Este servicio está directamente relacionado con el de confección de declaraciones, permitiendo mejorar muy notablemente su rendimiento, al facilitar al contribuyente un resumen de sus ingresos ordenado y con una calificación tributaria predeterminada, que también simplifica el trabajo del personal de la Agencia que confecciona materialmente la declaración.

El aumento del número de puntos de atención al ciudadano durante la Campaña de Renta con el fin de aproximar el servicio de ayuda en la confección de declaraciones al contribuyente, garantizándole la máxima cercanía física a su domicilio o lugar de trabajo. Los esfuerzos de los últimos años en la celebración de Convenios de Colaboración con instituciones tanto públicas como privadas para la cesión de puntos de atención o, cuando esto no se consigue, obtenerlos en arrendamiento, ha de seguir intensificándose no sólo para incrementar el número de declaraciones a confeccionar sino para seguir aproximando físicamente el servicio al ciudadano y mejorar la calidad de los locales y, por tanto, del servicio prestado. Debe señalarse en particular la dificultad de esta labor, que tanto afecta a las condiciones de trabajo del personal

y de prestación del servicio a los contribuyentes, ya que el arrendamiento de locales externos para cortos períodos de tiempo es difícil y costoso, siendo siempre preferible convencer a instituciones públicas o privadas del interés general en la cesión de local.

En resumen, se trata de intensificar las líneas de actuación descritas, encaminadas todas ellas a la consecución de unos servicios cada vez más completos, numerosos y de mayor calidad.

La organización del servicio

La Agencia Tributaria planifica y organiza este servicio a través del Departamento de Gestión Tributaria, desarrollando las siguientes tareas:

1. La organización del servicio de cita previa, que a su vez se desdobla en dos puntos básicos:

a) Contratación de la empresa que ha de aportar la estructura técnica y personal para la atención telefónica. Esto supone desde la previsión presupuestaria, pasando por el proceso de contratación (Preparación del pliego de cláusulas administrativas particulares y de prescripciones técnicas de los concursos que cada año se convocan por la Agencia Tributaria para la contratación de los servicios telefónicos de asistencia al contribuyente), formación de teleoperadores y, finalmente, puesta en marcha, control de ejecución y análisis de resultados.

b) Organización del servicio, que se recoge en un Manual de la aplicación informática que debe actualizarse normalmente de manera importante una vez antes del inicio y, posteriormente, en función de su marcha.

Como ya se ha indicado, al objeto de ofrecer mayor comodidad a los ciudadanos y permitir una mejor organización del servicio de confección de declaraciones con el programa PADRE, éste se presta previa petición telefónica de cita con un único número en el ámbito nacional (901 22 33 44).

Este servicio de cita previa se presta tanto a las oficinas de la AEAT como a las Comunidades Autónomas y Ayuntamientos que colaboran con la Agencia y que así lo deseen. El Servicio de Atención Telefónica de Cita Previa durante la Campaña de Renta se desarrolla, bajo la dirección y control de la Agencia Tributaria, por una empresa seleccionada a través de un concurso anual, cuyos ordenadores utilizan la aplicación informática de concertación de cita elaborada por el Departamento de Informática Tributaria y mantenida por los servicios territoriales, bajo la supervisión del Departamento de Gestión Tributaria. En su prestación se emplean más de 224.000 horas, entre finales de Abril y el 30 de Junio. En 1999, como novedad, se añadió a su normal utilización la posibilidad de “call back”, previa conexión con la página web de la Agencia Tributaria, anotando allí el número telefónico propio y la hora a que desea recibir la llamada de este servicio. Desde 2002 es posible concertar o modificar una cita por internet directamente, a través de la página web de la Agencia Tributaria.

Para la mejor prestación del servicio se valora que haya en funcionamiento simultáneo varios centros de trabajo desde donde se atiendan las llamadas, tradicionalmente en Madrid, Barcelona, Sevilla, Valencia (también, ocasionalmente, en La Coruña, Valladolid, Cáceres o Zaragoza, entre otros). La distribución de tráfico por Comunidad Autónoma tiene en cuenta el uso de lenguas cooficiales y el Plan de Abonado adapta a las fiestas locales y de las Comunidades Autónomas donde están ubicadas las plataformas, desviando el tráfico telefónico a las otras plataformas activas en el servicio.

La formación lógicamente se imparte considerando las dos vertientes del trabajo:

a) Excelencia Telefónica

b) Procedimiento de Cita Previa de la Agencia Tributaria

El servicio en general está teniendo un índice de respuesta por encima del 97% (llamadas atendidas respecto de llamadas recibidas) Este ratio sólo se ha rebajado en días muy concretos donde el número de llamadas ha sido anormalmente alto (el primer día de campaña del año 2000, por ejemplo, entraron 150.000 llamadas cuando el primer día de campaña de 1999 entraron 50.000) o bien por incidencias de Plan de Abonado de la compañía telefónica. En el análisis diario que la Agencia realiza de los datos conjuntamente ofrecidos por la empresa y la aplicación informática interna, se añade además un indicador de calidad. Este consiste en relacionar el número de llamadas atendidas con el de citas concertadas. Una ratio alta es claro indicador de la buena marcha del servicio. Por el contrario, si disminuye se analiza su causa: mal funcionamiento de la publicidad, saturación de puestos y escasez de citas libres, fecha de campaña…

El Departamento de Gestión Tributaria viene exigiendo a las empresas con las que se contrata el servicio planes específicos de calidad que permitan asegurar la correcta prestación del servicio. Este sistema implica entre otras acciones, tener un equipo de supervisores de calidad que monitorizan a todo el equipo de teleoperadores varias veces durante la ejecución del servicio. Si se observan incorrecciones en la atención, se realizan tutorías y formación específicas, subsanando los posibles errores en procedimientos y excelencia telefónica. Los sistemas de control facilitan diariamente un informe que contiene los datos de llamadas recibidas, atendidas, horas de servicio y tipología de las llamadas recibidas.

Se adopta también un Plan de Contingencia que a grandes rasgos se basa en:

a) Diversificación de centros.

b) Sobredimensionamiento de recursos, capaz de evitar colapsos.

c) Dobles enlaces punto a punto entre cada plataforma y el Host de la AEAT, donde reside la aplicación informática.

El coste de la llamada es compartido entre la Administración y los ciudadanos (línea 901) siendo la media de 0.30 € aproximadamente. Entendemos que dicho coste es asumible por cuanto se evitan desplazamientos más costosos en algunas ocasiones, se presta un servicio gratuito de confección de la declaración y no resulta necesario adquirir los impresos.

La Agencia Tributaria pone a disposición de la empresa adjudicataria los funcionarios precisos para impartir la formación tributaria e informática, estableciendo durante la toda la campaña de Renta asistencia presencial del personal de la AEAT en todas las plataformas de atención telefónica.

El instrumento básico para el trabajo es el programa informático de Cita Previa elaborado por el Departamento de Informática Tributaria, y que resulta herramienta indispensable para hacer factible este servicio. El programa informático de Cita Previa ha venido sufriendo, al igual que el propio servicio, variaciones en su contenido y estructura con el fin de adaptarlo a aquellas necesidades que la experiencia de cada campaña nos va dictando. Cada teleoperador dispone de una pantalla y teclado, con conexión a la Agencia Tributaria, para concertar las citas.

2. Obtención de los medios necesarios para la prestación del servicio PADRE-AEAT:

a) Formación del personal de la Agencia Tributaria, actualizando sus conocimientos en normativa del IRPF, novedades del programa informático y del propio servicio. En la organización de esta actividad es fundamental el Plan de Formación que con carácter anual aprueba la Agencia Tributaria.

b) Contratación del personal laboral eventual. Este personal es preseleccionado, a partir de su currículo, previa convocatoria en el BOE. Posteriormente es formado por el personal de la Agencia Tributaria, deben realizar un examen de aptitud y, finalmente, quienes lo superen, son contratados para la campaña. Siempre se prevé una lista de reserva (aprobados sin plaza) para cubrir las vacantes que se van produciendo a lo largo del período de trabajo efectivo. El personal contratado es coordinado y apoyado por personal funcionario, normalmente de los Servicios de información y asistencia o, en general, de Gestión Tributaria, lo que permite asegurar la calidad técnica del mismo. Este personal puede atender directamente a los contribuyentes y cumplimentar declaraciones.

c) Distribución y montaje de los medios informáticos precisos para la prestación del servicio.

d) Búsqueda y cesión o contratación de los locales que sean precisos cuando los propios sean insuficientes, estén en obras, etc.

e) Elaboración del PADRE, proceso extraordinariamente complejo que requiere además de pruebas exhaustivas y que culmina en su reproducción y distribución.

3. Organización del servicio a través de unas instrucciones elaboradas por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria que se incluyen en el correspondiente Manual, enviado a todos los servicios territoriales. En esta organización son cruciales los siguientes elementos:

El programa de ayuda

El PADRE es el programa informático que permite, introduciendo los datos personales y económicos aportados por el contribuyente, obtener la declaración de la Renta en papel blanco, generando dos ejemplares, uno para la Administración y otro para el contribuyente. Igualmente se cumplimenta el documento de ingreso-devolución en papel blanco, del cual se emiten tres copias (Administración / Interesado / Entidades Financieras). En las oficinas de la AEAT se utiliza el PADRE en versión Windows de 32 bits, con un código de entrada por puesto que permite conocer cuántas, de las declaraciones confeccionadas en cada puesto, se presentaron por los contribuyentes (constituyendo la relación entre ambas una medida de la calidad del servicio prestado). El número de las confeccionadas se determina a través de un contador interno de cada PC.

Equipos de trabajo

Para la prestación del servicio de confección de declaraciones de Renta, se articula como grupo de trabajo un equipo constituido como regla general por un supervisor, ocho operadores y una persona de apoyo. Se deben crear tantos grupos de trabajo como sea necesario, en función de cada centro, sin perjuicio de las características especiales que por razón del personal deban tenerse en cuenta en alguna oficina.

La persona que se designe como supervisor, será la encargada de coordinar el equipo de trabajo, de la organización del servicio en lo relativo a su grupo, así como de la asistencia en cuestiones tributarias a los operadores, lo que conlleva la necesidad de tener conocimientos específicos y experiencia en el Impuesto sobre la Renta.

Los operadores tienen encomendada la labor de atención directa al contribuyente, del análisis de las rentas percibidas, la introducción en el ordenador de los datos personales y económicos manifestados por el contribuyente, la obtención del documento de la declaración y la asistencia al contribuyente en todo lo relativo a su declaración de Renta. Deben tener conocimientos básicos del Impuesto, así como del programa de ayuda, para resolver las cuestiones que ordinariamente conllevará la prestación de este servicio. Serán normalmente operadores las personas contratadas para el desempeño de este puesto durante la Campaña de Renta, así como el personal funcionario o laboral necesario para atender la demanda de este servicio a total satisfacción.

La persona que se nombre de apoyo, tendrá como función primordial la ordenación física de los contribuyentes en todas las fases del proceso de atención, sin perjuicio de las labores propias de apoyo que establezca el supervisor.

En resumen, como indica el Manual de Gestión Tributaria "Un buen servicio es aquel en el que se conjugan una buena organización, previsión en el trabajo, conocimiento exhaustivo de los medios materiales y en lo que nos ocupa de la Ley de Renta, así como un trato personal, cálido y afectivo hacia el contribuyente".

Inicio del servicio

Como ya se ha indicado anteriormente, el servicio de Cita Previa es la antesala y complemento de la confección presencial de declaraciones de Renta. Se inicia la prestación del mismo con anterioridad a la campaña de Renta propiamente dicha, permitiendo al contribuyente la concertación de lugar, día y hora a través del teléfono 901 22 33 44, con el fin de que le sea confeccionada la declaración de Renta en los centros habilitados para ello.

A través de la aplicación de Cita Previa, cada oficina deberá obtener cada mañana y cada tarde, un listado de los contribuyentes que hayan concertado previamente su cita para ese día. Este listado permitirá ordenar el llamamiento de los contribuyentes a los puestos de operación, pudiendo elegir como método de organización cualquiera de los siguientes:

a) Llamamiento personalizado por el orden horario de la cita concertada, haciendo que el contribuyente se acomode en el puesto que vaya quedando libre. Este sistema permite, en el caso de que la afluencia de contribuyentes no sea masiva, la optimización de los puestos de atención habilitados.

b) Publicación diaria del listado de citas asignadas a cada puesto en el tablón de anuncios de acceso directo al contribuyente. Es necesario destacar que el contribuyente desconoce el puesto que le corresponde, sólo se le comunica el lugar, día y hora de su cita.

No sólo debe atenderse a aquéllos que consten en el listado del día. Aquellas personas que hayan acudido a las oficinas y no consten en el listado, bien por incidencias técnicas, por equivocación de la cita concertada en la plataforma o del propio contribuyente, o por cualquier otro motivo, deberán en lo posible ser atendidos. Ante una situación como la descrita, se comprobará siempre la aplicación de Cita Previa, que en un importante porcentaje despejará el motivo de la incidencia. Cuando no hubiera existido error en la aplicación, se procurará concertar directamente cita para el contribuyente. Cuando éste se niegue reiteradamente o alegue dificultades evidentes o comprobables de desplazamiento, debe recordarse que la prioridad es atender a todo el que lo solicite, siempre que así resulte posible.

La idea básica y fundamental que se traslada a todos los que participan en la planificación o ejecución de este servicio es que todos los contribuyentes deben quedar satisfechos del trato y servicio prestado.

Toma de datos

El operador solicita la entrega de todos los documentos, en los cuales constarán las rentas percibidas durante el año por el contribuyente. Se analiza la naturaleza e importe de las mismas, teniendo en cuenta que el servicio de ayuda no se extiende a cualquier tipo de declaración.

En el supuesto de que el contribuyente no tenga obligación de declarar y el resultado de su declaración fuera a devolver, puede presentar la misma. No obstante, el operador debe preguntar antes al interesado si ha solicitado dicha devolución a través del modelo 104 de solicitud de devolución por no declarantes. Si la respuesta es afirmativa, se le comunicará que no es preciso que solicite nuevamente la devolución a través de la declaración de Renta propiamente dicha. Si el contribuyente insiste en que se le confeccione, se accede a la petición. Si la contestación fuera que desconoce el nuevo modelo de gestión y el contribuyente pudiera tener acceso al nuevo sistema de devolución rápida, se le informará de las ventajas que para el próximo ejercicio puede tener la presentación del modelo 104, por lo que respecta a la sencillez del modelo a utilizar y a la anticipación en el tiempo de la devolución de Renta.

Se viene exigiendo especial cuidado en el supuesto de prestación del servicio a contribuyentes no obligados a declarar a quienes les resultara un importe a ingresar. En este caso se les informará de la no-obligación de presentar la declaración ni de efectuar el correspondiente ingreso. Cuando alegaran la necesidad de una declaración para fines extrafiscales se les indicará que pueden solicitar un certificado en el que la Agencia señalará que a tenor de las rentas imputadas por terceros, dicho contribuyente no está obligado a presentar la declaración. Para otros ejercicios, les resultará conveniente presentar el modelo 104 pues, aunque no les resulte ninguna devolución, la Agencia Tributaria les remitirá directamente un documento donde constan sus rentas, utilizable en lo sucesivo para los citados fines extrafiscales. En el mismo momento se les puede facilitar el folleto que contiene la normativa sobre obligatoriedad de la declaración.

Realización de la Declaración

Al confeccionar la declaración se siguen los pasos que determina el programa de ayuda, teniendo en cuenta la obligatoriedad de rellenar determinadas casillas de la misma (por ejemplo, el CIF de una comunidad de bienes si se utilizara este apartado).

Comunicación de resultados y entrega de la Declaración

Realizada la declaración, se comunica el resultado de la misma, a ingresar o a devolver. No obstante, en el supuesto de unidad familiar, deberá comunicarse tanto el resultado en tributación conjunta como en tributación individual de cada uno de los miembros de la misma, con el fin de optar por una u otra. En este supuesto el ordenador ofrece un cuadro comparativo de resultados, debiendo ser el contribuyente el que ejercite la opción.

Una vez que el contribuyente manifiesta su voluntad, si se trata de unidad familiar, o en todo caso el contribuyente individual, se procederá por el operador a imprimir la declaración y a su posterior entrega al interesado. Con la entrega, se deberá advertir sobre la revisión, firma e introducción de la declaración en el sobre retorno para su presentación. El operador debe

despedirse amablemente del contribuyente e indicarle dónde podrá realizar estas últimas gestiones y la persona de apoyo en su caso.

Cuando resulte posible jurídica y materialmente, se organizará el servicio de manera que el mismo operador pueda entregar el sobre, recibir y sellar la declaración. En este caso el personal de apoyo se encargará de ir recogiendo las declaraciones ya formalmente presentadas.

Firma de la Declaración

Respecto a la firma de las declaraciones, si se trata de declaraciones individuales, la firma será la del contribuyente o la de su representante. En el supuesto de declaración conjunta de la unidad familiar formadas por los cónyuges, la deberán firmar ambos. Cuando la unidad familiar esté formada por uno solo de los cónyuges y sus hijos menores, la declaración será firmada únicamente por aquél.

Presentación de la Declaración

El personal de apoyo o el operador, cuando así se haya previsto, deberá proporcionar al contribuyente los sobres retorno que necesite. A través de la ventana del sobre deben visualizarse las etiquetas y el código PDF completo, señalando la Delegación o Administración correspondiente al domicilio fiscal de cada contribuyente. En caso de cambio de domicilio, deberá tacharse el que no proceda en la etiqueta y consignar a mano el nuevo. El contribuyente deberá incluir en el sobre:

Ejemplar para la Administración de las páginas de la declaración en las que se haya consignado algún dato (modelos D-100 y D-101).

Ejemplar para el sobre anual del modelo 100, una vez efectuada por parte de la entidad receptora la certificación del ingreso realizado, en caso de declaraciones con resultado a ingresar.

No será necesario incluir en el sobre de retorno ninguno de los certificados de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas declaradas, sin perjuicio de que los contribuyentes deban conservar en su poder dichos documentos para cualquier eventual comprobación posterior por parte de la Administración Tributaria. No obstante existe a este respecto una excepción para los socios de sociedades en régimen de transparencia fiscal y los contribuyentes sometidos al régimen de transparencia fiscal internacional.

El horario de prestación del servicio tanto de mañana como de tarde, durante toda la campaña, debe cumplirse escrupulosamente, no pudiendo el supervisor abandonar la sala de operaciones hasta que no concluyan las actuaciones del último contribuyente atendido.

Cuando un contribuyente no aportara etiquetas identificativas, se le suministrarán con la mayor brevedad posible, para su incorporación al modelo de declaración.

A los contribuyentes que manifestaran interés por la presentación telemática o que acudieran directamente a cumplir con el trámite de la acreditación de identidad previo a la misma, se les dará cumplida información sobre este procedimiento de presentación, resolviendo el trámite citado o indicando con precisión la manera y el lugar de hacerlo.

Debe recordarse que también se realizan declaraciones de Renta en locales propios de las Comunidades Autónomas y Ayuntamientos y se proporciona a las mismas el servicio de cita previa.

Dado el elevado nivel de demanda de cita previa para la confección personalizada de declaraciones de Renta y la saturación de algunos centros, se consideró necesario establecer Instrucciones adicionales para la mejor atención de este servicio en todas aquellas oficinas que no disponían de puestos libres en el plazo de los 12 días naturales siguientes. Se basan en las siguientes reglas, antes consideradas como normas de referencia no obligatorias:

a) El intervalo máximo de cita previa para confeccionar declaraciones de Renta no debe superar los 15 minutos, debiendo reducirlo aquellos centros que estuvieran utilizando uno mayor.

b) Se establece un mínimo de horario de cita previa por puesto de 6 horas durante la mañana y, durante las tardes, se ha de procurar un tiempo mínimo de apertura de 2'30 horas.

c) Todas aquellas oficinas que tuvieran habilitados más puestos por la tarde que por la mañana debían incrementar los de horario de mañana hasta igualarlos en número con los de la tarde, salvo motivo grave.

d) Debe abrirse por las tardes de lunes a viernes y sábados por la mañana, con la máxima capacidad posible.

Para verificar la implantación de estas reglas, el Departamento de Gestión Tributaria realiza controles periódicos y se consideran saturados los centros que no tuvieran cita para antes de los días predeterminados.

Propuesta

Que el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT prevea medidas que permitan seguir mejorando el servicio de ayuda a los contribuyentes consistente en la confección gratuita de declaraciones de renta y, en particular, establezca un sistema que acredite que la declaración elaborada con ayuda de los funcionarios de la Administración se ajusta a los datos, documentos y certificados aportados por el Contribuyente. Este sistema se refiere a las declaraciones que reúnan los siguientes requisitos:

a) Haber sido realizadas presencialmente en las oficinas tributarias a través del sistema de “cita previa”.

b) Efectuadas de acuerdo con el criterio del personal de la Administración que preste el servicio.

c) Presentadas inmediatamente por el contribuyente en la propia oficina a través del proceso de confirmación de declaraciones.

Si posteriormente se dictara liquidación provisional, en la medida en que ésta afecte a datos presentados por el contribuyente en el momento de la elaboración de la declaración y la Administración ahora los corrija, no procedería la exigencia de ningún recargo o sanción.

Lo fundamental por tanto, y a ello va dirigida esta propuesta, es conseguir un medio de prueba que justifique en todo momento que los datos (al menos cuantitativamente) que figuran en la declaración son los que aportó el contribuyente.

El Consejo propone sellar los certificados de ingresos y gastos presentados por el contribuyente incorporando además algún dato que referencie la declaración confeccionada con los mismos, quedándose esta documentación en poder del contribuyente y sin considerar necesario que la Administración conserve copia de los mismos.

El Consejo es consciente que estas medidas supondrán una importante carga administrativa, pero no obstante considera que las mismas redundarán en beneficio de los contribuyentes, que confían en la calidad de los servicios que presta la AEAT, evitando litigios, por lo que estimamos muy conveniente su establecimiento.

Además, esta carga administrativa se verá notablemente reducida con el nuevo sistema de borrador de declaración prevista en el nuevo art. 80 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (redacción dada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF), ya que evitará a un cierto número de contribuyentes el acudir al sistema de cita previa de declaración de IRPF.

El criterio de presentación inmediata utilizado para delimitar el ámbito objetivo de aplicación de la media propuesta ha de ser calificado como no insuficiente por sí solo, puesto que la presentación inmediata se utiliza tanto para las declaraciones que se presentan inmediatamente después de ser confeccionadas, en la misma comparecencia del contribuyente, como a aquellas que se presentan días más tarde, siempre que se hubieran confeccionado con el Programa PADRE en oficinas. Es más, esto ocurre en la mayoría de las declaraciones conjuntas, por la necesidad de ser firmadas por ambos cónyuges.

Así pues, el ámbito objetivo de aplicación de la medida que se propone habría de estar constituido por las declaraciones confeccionadas presencialmente en las oficinas de la Agencia Tributaria y de acuerdo con el criterio señalado por el personal que las ha confeccionado.

Ahora bien, para un mismo contribuyente puede confeccionarse más de una declaración, situación que puede producirse, simplemente, porque al revisar su declaración antes de presentarla se dé cuenta de que omitió algún dato sobre sus ingresos, gastos o deducciones o bien sobre sus circunstancias personales y familiares con trascendencia en su tributación por el Impuesto sobre la Renta.

Debido a ello sería necesario asociar, sin ambigüedad alguna, las declaraciones confeccionadas con el Programa PADRE en oficinas con la documentación aportada por el contribuyente para confeccionarlas.

El Departamento de Gestión Tributaria, que ha analizado con detenimiento la viabilidad de adoptar una medida como la que ahora se propone o bien otras similares, en particular con ocasión de recomendaciones recibidas del Defensor del Pueblo, de propuestas del Consejo para la Defensa del Contribuyente, e incluso de Proposiciones no de ley parlamentarias, coincidentes en su totalidad o en parte, entiende que sólo podría conseguirse asociar de forma inequívoca una declaración confeccionada con el Programa PADRE en nuestras oficinas con la documentación aportada para confeccionarla mediante el código de identificación que se obtiene al imprimir la declaración.

Sellar con ese código la documentación aportada no es una solución carente de inconvenientes. En primer lugar, porque ha de descartarse sellar los originales (puesto que pueden necesitarse para fines distintos de la confección de la declaración y, además, si un mismo contribuyente solicita, como señalamos antes, que se le confeccione más de una declaración un mismo original tendría que sellarse con más de un código) y porque exigir original y copia haría recaer una gravosa carga sobre los usuarios del servicio.

Por otra parte, como el código de identificación de la declaración se obtiene al imprimirla y, por tanto, sería necesario en ese momento volver a manipular toda la documentación, se requeriría

un mayor tiempo de prestación del servicio por declaración, difícil de asumir con los medios actuales, salvo admitiendo una reducción del número de usuarios que se benefician del servicio.

Ha de tenerse presente, asimismo, que no siempre se reflejan directamente en la declaración los datos que figuran en la documentación correspondiente. Se refiere esta observación al hecho de que la imputación de ciertas rentas (por ejemplo, del capital mobiliario de cuentas con varios titulares) se realiza habitualmente siguiendo las instrucciones del propio contribuyente que, en definitiva, es el responsable de la declaración. Así, es frecuente que, aunque una cuenta figure con por ejemplo tres titulares (padres e hijo/a) el contribuyente manifieste que las rentas son sólo de alguno de ellos. Igual ocurre con préstamos hipotecarios para adquisición de vivienda o con los fondos de inversión, entre otras rentas.

El Departamento de Gestión Tributaria ha analizado también una alternativa al sellado de documentación que permitiría, además, reflejar las manifestaciones del contribuyente acerca de las imputaciones de rentas a las que acabamos de aludir e, incluso, extender la justificación de los datos aportados para confeccionar las declaraciones a aquellos que no constan documentados (por ejemplo, datos relativos a los ascendientes y descendientes que dan derecho a mínimo familiar y datos de los "módulos" de las actividades económicas en estimación objetiva).

Se trataría de utilizar un impreso en el que se recogieran todos los datos aportados con reflejo, en su caso, del resultado de la imputación de rentas manifestada por el contribuyente y, después de imprimir la declaración, sellarlo con el código de identificación correspondiente.

Esta alternativa, no obstante, plantea también inconvenientes prácticos:

a) Si el impreso lo rellena el ciudadano, estaríamos volviendo a la antigua Hoja de Toma de Datos con la carga que suponía para el contribuyente (calificar rentas, agregar datos dispersos, etc.).

b) Si lo rellena el funcionario, tendría que comprobarlo el contribuyente una vez cumplimentado, para garantizar que todo está correcto y, por tanto, sólo se evitaría en parte la carga que supondría rellenarlo por sí mismo.

En cualquiera de las dos opciones, el proceso exigiría un tiempo de prestación del servicio por declaración superior no ya al actual, sino al que se requeriría en el caso de sellar la documentación aportada por lo que se agravaría el problema que señalamos respecto al sellado.

Adicionalmente, ha de tomarse en consideración el importante número de declaraciones de Renta que se confeccionan por las entidades que colaboran con la Agencia Tributaria en la prestación de este servicio (Entidades Financieras, Comunidades Autónomas, Ayuntamientos, Cámaras de Comercio, Sindicatos, etc.). La Agencia ha podido constatar que alguna de estas Entidades, para hacer frente a exigencias de responsabilidad de sus clientes en relación con errores cometidos al confeccionarles las declaraciones, ya están procediendo al estampillado de documentos aportados. Extender obligatoriamente a todas a estas entidades la medida que se propone, o bien una similar, representaría para las mismas una carga adicional de trabajo no siempre deseable, pero al menos podría incentivarse su utilización.

PROPUESTA 5/2003

INCORPORACIÓN DE TÉCNICAS DE ARBITRAJE EN LA PRÓXIMA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha debatido en varias de sus sesiones la conveniencia de introducir en el ordenamiento español técnicas convencionales de resolución de conflictos, con el fin de remediar o paliar los graves problemas y carencias del sistema vigente de recursos administrativos: acumulación de trabajo en los Tribunales Económico-Administrativos, situaciones de pendencia de derechos y obligaciones que se prolongan excesivamente en el tiempo con daño para las partes (Administración y contribuyentes) y con menoscabo de principios jurídicos básicos como son el de seguridad jurídica y el de tutela judicial efectiva.

Las dos Comisiones de expertos nombradas por la Secretaría de Estado de Hacienda para el estudio de la nueva Ley General Tributaria también se han ocupado de esta cuestión y han llegado a conclusiones similares, siempre en la línea de ampliar en la medida de lo posible los instrumentos de solución convencional de los conflictos.

El examen de las experiencias de Derecho comparado es muy ilustrativo y pone de manifiesto que en casi todos los países de nuestro entorno se han dado pasos en la dirección apuntada. Esas experiencias demuestran que la solución convencional no sólo es posible en la práctica, sino que además es eficaz en orden a la superación de la grave problemática que, como hemos dicho antes, se produce en España.

El proyecto de Ley General Tributaria que se encuentra actualmente en tramitación en las Cortes Generales apunta en la buena dirección, simplificando y agilizando los procedimientos de reclamación (por ejemplo, el procedimiento abreviado de la reclamación económico-administrativa ante órganos unipersonales) y estimula la firma de actas con acuerdo entre la Administración y los contribuyentes.

En los debates que han tenido lugar en el seno del Consejo para la Defensa del Contribuyente se han apreciado y valorado las dificultades operativas que entraña la puesta en marcha de procedimientos arbitrales o de conciliación, la extensión de las actas con acuerdo (que, por cierto, están muy devaluadas en el proyecto de Ley General Tributaria, dado que la reducción de la sanción por acuerdo no es compatible con la de pronto pago).

A pesar de ello, el Consejo para la Defensa del Contribuyente considera que las dificultades son superables y que existe margen para profundizar en la implantación y desarrollo de técnicas convencionales para la resolución de conflictos tributarios, por lo que eleva a V.E. la siguiente:

Propuesta

Que por los órganos competentes de la Secretaría de Estado de Hacienda se continúe el estudio de la posible incorporación a la ley de nuevas técnicas de arbitraje, acuerdo con los contribuyentes y, en general, de técnicas de resolución convencional de conflictos, así como que se procure ampliar el ámbito de las técnicas existentes en la legislación vigente y en el proyecto de Ley General Tributaria.

PROPUESTA 6/2003

CONVENIENCIA DE QUE LA ADMINISTRACIÓN COMPRUEBE SIMULTÁNEAMENTE LA REPERCUSIÓN E INGRESO DEL IVA POR LOS PROVEEDORES DEL DENOMINADO "ORO INDUSTRIAL" A EMPRESAS DE JOYERÍA CUANDO EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN A ESTOS ÚLTIMOS SE HA REGULARIZADO EL IVA SOPORTADO, ELIMINANDO COMO DEDUCIBLES DETERMINADAS CUOTAS QUE SE HAN REPERCUTIDO INCORRECTAMENTE POR NO HABER APLICADO LA REGLA DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO, PROCEDIENDO, EN SU CASO, DE OFICIO, AL INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Motivación

Han llegado a este Consejo reiteradas quejas de empresarios dedicados a la transformación y comercialización de productos de joyería. Su origen está en que dichos contribuyentes han sido objeto de una comprobación por los Servicios de Inspección de la Agencia Tributaria en el curso de la cual se ha aplicado la denominada regla de inversión del sujeto pasivo, recogida en el art. 84.Uno.2º.b), de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por el Real Decreto Ley 12/1995, de 28 de diciembre, vigente hasta el 31-12-1999. Este precepto sufrió entonces un cambio de redacción, simplificándose la misma, pero mantiene su vigencia aplicándose incluso en mayor número de casos. Establecía dicho artículo:

"Uno. Serán sujetos pasivos del impuesto:

1º) …..

2º) Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los supuestos que se indican a continuación:

a) ….

b) Cuando se trate de entregas a fabricantes de objetos de metales preciosos de materiales de oro fino, de ley superior a 995 milésimas, o de oro aleado, de ley superior a 750 milésimas, en las formas indicadas en el artículo 2º, letras a) y b), de la Ley 17/1985, de 1 de julio, de regulación de la fabricación, tráfico y comercialización de objetos elaborados con metales preciosos".

La Inspección ha considerado que las empresas de joyería que plantean las quejas actúan como fabricantes en determinadas operaciones, siendo en consecuencia de obligatoria aplicación la regla de inversión antes transcrita. Por tanto, no procedía la repercusión del IVA por parte de los proveedores en las entregas de estos materiales, sino que era el propio adquirente quien debía "auto-repercutirlo". En estos casos, el IVA incorrectamente soportado de los proveedores se ha eliminado como deducible, extendiéndose las correspondientes Actas con deudas a ingresar por IVA

Las Actas se han firmado de disconformidad y se encuentran recurridas en el TEAR.

En las contestaciones dadas a estas quejas por la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, se argumenta, entre otras cosas, que:

"Por otro lado, el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido, regulado en el art. 84 de la Ley reguladora del citado impuesto, resulta

de obligada aplicación cuando se dan los presupuestos de hechos fijados en la norma. Conforme al apartado Uno, regla 2, letra b) del citado artículo en las entregas de oro a que se refiere el mismo, el sujeto pasivo obligado a ingresar en la Hacienda Pública las cuotas de IVA devengadas será el empresario a cuyo favor se realizó la entrega, quién deberá autorepercutirse su importe mediante el documento análogo a que se refiere el artículo 165. Uno de la citada Ley. No existe, pues, para el empresario que realiza la entrega sujeta a la regla de inversión del sujeto pasivo obligación de repercutir su importe ni de ingresar cuota alguna en la Hacienda Pública. De este modo tendrían la calificación de indebidos, los ingresos que hubiera podido realizar y generando, en su caso, el derecho a la devolución de las mismas de conformidad con lo dispuesto por el Real Decreto 1163/1990."

La contestación reconoce ya, por tanto, la posibilidad de que se hayan producido ingresos indebidos. El procedimiento para la devolución de ingresos indebidos puede iniciarse a instancia de parte interesada o de oficio, por acuerdo del órgano competente de la Delegación o Administración de Hacienda, conforme al art. 4 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria

Los proveedores pueden iniciar este procedimiento de devolución de ingresos indebidos, cuyos beneficiarios no serán ellos si no el destinatario, conforme al art. 9.2, último párrafo del Real Decreto 1163/1990, que establece:

"No obstante, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuotas repercutidas serán devueltas a la persona o Entidad que haya soportado la repercusión, cuando ésta se haya efectuado mediante factura o documento equivalente y dichas personas o Entidades no hayan deducido el importe de aquellas cuotas en una declaración-liquidación posterior ni hayan obtenido su devolución. En ningún caso procederá la devolución de cuotas repercutidas que ya hayan sido devueltas o reembolsadas por la Administración tributaria al sujeto pasivo, a quién soportó la repercusión de las mismas o a un tercero".

En los supuestos en que los proveedores no inicien este procedimiento, habiéndoles satisfecho los destinatarios el IVA que después no pueden deducirse, nos encontramos ante una duplicación de pago de este IVA por los destinatarios: primero al proveedor y después a la Administración al no admitirse la deducción de estas cuotas.

Entendemos que en estos supuestos, cuando la Inspección considera que se ha podido producir un ingreso indebido, podría dar los pasos necesarios para resolver esta situación, e instar de oficio el inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Estos pasos a dar por la Inspección se concretarían en hacer una comprobación simultánea de los proveedores, ya que la normativa reguladora de la devolución de ingresos indebidos así lo establece con carácter previo a su acuerdo, y respecto de aquéllos cuyas declaraciones-liquidaciones mostraran que el IVA indebidamente repercutido fue correctamente declarado e ingresado, se procedería a acordar directa e inmediatamente la oportuna devolución. Este procedimiento y el de comprobación de los adquirentes del oro se deberían concluir simultáneamente, bastando para ello que el Acta extendida a los adquirentes reflejara la sustitución del IVA indebidamente soportado y deducido por el auto-repercutido y ahora soportado y sí deducible, refiriéndose a que así se pone término a la devolución de ingresos indebidos. El proveedor vería también corregidas, en otra Acta, sus declaraciones, pues su IVA repercutido ha de ser disminuido en el mismo importe. El

vínculo entre ambas Actas es la devolución de ingresos indebidos evidentemente. Debe resaltarse que, concluso así el procedimiento, no se genera ningún movimiento de tesorería pues las cuotas de IVA que se devengaron en la entrega de lo materiales de oro ya fueron efectivamente ingresadas, sólo que por quien no era sujeto pasivo de la operación, única circunstancia que debe corregirse en este caso y a la que, con carácter exclusivo se refiere esta propuesta.

Propuesta

Este Consejo entiende que cuando se den las siguientes premisas:

a) Comprobación a un sujeto pasivo del IVA con regularización por no ser deducibles las cuotas soportadas incorrectamente, al ser aplicable por las mismas operaciones la regla de inversión del sujeto pasivo del art. 84.Uno.2º, letra b) de la Ley del IVA.

b) Que el IVA incorrectamente repercutido, reúna todos los requisitos formales para ser deducible, conforme al art. 97 de la Ley del IVA.

c) Que el cliente haya pagado el IVA al proveedor y que éste lo haya satisfecho a la Hacienda Pública, sin que pueda apreciarse ningún tipo de connivencia en evitar la aplicación de la Ley o interés defraudatorio en ambas partes.

d) Que el proveedor facilite la práctica de una, en la medida de lo posible, simultánea comprobación del IVA, de tal forma que puedan verificarse rápidamente sus declaraciones y la concordancia de éstas con los asientos de sus libros registros de IVA Tal comprobación podría ser parcial.

Pues bien, cumplidas estas premisas, la comprobación sobre el destinatario de los bienes (oro industrial) regularizando sus declaraciones-liquidaciones de IVA, debería ir acompañada con una actuación de comprobación sobre los proveedores que reúnan los requisitos arriba reseñados para corregir el IVA incorrectamente repercutido.

En estos casos, el mismo Actuario debería promover de oficio el inicio del procedimiento de la devolución de ingresos indebidos a favor de la persona o entidad que ha soportado el IVA incorrectamente, todo ello conforme a los artículos 4 y 9.2. del RD 1163/1990.

Por último, precisar que esta comprobación y devolución de oficio, está en línea con el Informe de la Secretaría de Estado de Hacienda a la propuesta del Consejo 3/98: “Solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondientes a cuotas tributarias de repercusión obligatoria en el ámbito del IVA” y la posterior propuesta 20/99 “Sobre devolución del IVA en aquellos supuestos en el que el contribuyente repercutido ponga de manifiesto a la Administración Tributaria la improcedencia de la repercusión”. Ambas propuestas y los informes de la Secretaria de Estado de Hacienda se acompañan a la presente propuesta.

Por ello, se propone que la Agencia Estatal de Administración Tributaria dicte las instrucciones necesarias para que se proceda, cuando se den las premisas anteriores, al inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos de oficio, y a la simultánea comprobación de los proveedores cautelarmente exigida por este mismo procedimiento, corrigiendo en el adquirente del denominado oro industrial su situación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de manera que:

a) Se eliminen las cuotas de IVA indebidamente soportadas y deducidas.

b) Se incorporen las que correspondan por aplicación de la tan repetida institución de inversión del sujeto pasivo.

c) Se eliminen las cuotas de IVA indebidamente repercutidas.

d) Se acuerde, cuando así proceda, la devolución de lo indebidamente ingresado y puesto que en la generalidad de los casos se habrá ya deducido su importe, se considere compensada la citada devolución con la deducción incorrectamente efectuada, en unidad de acto, sin haber lugar a ningún movimiento de tesorería ni al devengo de intereses en razón de esta situación, siempre que éstos resulten equivalentes.

PROPUESTA 7/2003

DÍAS INHÁBILES A EFECTOS DEL CÓMPUTO DE PLAZOS

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente, con ocasión de diversas quejas presentadas por los contribuyentes, ha constatado la existencia de algunos problemas que se derivan del régimen jurídico de cómputo de plazos en el ámbito tributario. Como quiera que la normativa tributaria no presenta ninguna especialidad en este tema, sino que se ajusta a la regulación general de los procedimientos administrativos que se contiene en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y del Procedimiento Administrativo Común, cabe suponer que se producen en general en todos los procedimientos administrativos que afectan a grupos numerosos de ciudadanos.

En concreto, uno de los problemas planteados es que los sábados se consideran hábiles para el cómputo de plazos, aunque no pueden realizarse en las oficinas de la Administración Tributaria diversos trámites que afectan a los procedimientos administrativos, por ejemplo la consulta del expediente administrativo para realizar las correspondientes alegaciones. En efecto, aunque la Administración Tributaria del Estado abre los sábados en horario de mañana determinadas oficinas al público lo hace básicamente a efectos de Registro. Debe tenerse en cuenta, además, que el horario de apertura de las oficinas se encuentra condicionado por los Convenios firmados por la Administración y los Sindicatos. El mismo problema, mutatis mutandi, se plantea respecto a los días hábiles del mes de agosto, que es el mes de vacaciones por excelencia, aunque las oficinas administrativas adoptan estrategias con la finalidad de que los ciudadanos no se vean afectados.

Lógicamente se trata de una consecuencia de la evolución que ha experimentado la sociedad y que lleva a que los ciudadanos exijan a los Poderes Públicos medidas para conciliar la jornada laboral con los horarios de atención al público, en especial por lo que se refiere a las Administraciones Públicas. Sin embargo, ello se ve dificultado por el paulatino aumento de días festivos, pues frente al domingo como único día de descanso se ha pasado al fin de semana largo que abarca el sábado, domingo e, incluso, la tarde del viernes. También se ha producido el aumento de otros días festivos por razones religiosas, cívicas, etc. Todo ello acompañado de la lógica disminución del número total de horas trabajadas y de las jornadas de trabajo. Por supuesto, no se trata de una característica exclusiva de la época actual, pues hace tiempo ilustres romanistas recordaron que una evolución similar de aumento de días festivos se produjo en Roma en la última etapa de la República y durante todo el Principado.

Además, como los servicios públicos son atendidos por funcionarios que también son ciudadanos se produce la tensión entre las dos tendencias al aumento de apertura de las oficinas al público y a la disminución de la jornada de trabajo. Piénsese, por ejemplo, que un funcionario de la Administración Tributaria dedicado a la atención al público se encuentra obligado a cumplir una jornada y horario en beneficio de los ciudadanos, que en principio desean que el horario de apertura al público sea lo más amplio posible. Sin embargo, dicho funcionario en su condición de ciudadano puede tener que realizar trámites y procedimientos ante esa misma Administración Tributaria estatal o ante cualquier otro órgano de la Administración Estatal, Autonómica o Local, precisamente ante otros funcionarios dedicados a la atención al público. Estos problemas también afectan a los ciudadanos que no sean funcionarios, bien sean

trabajadores con contrato laboral, bien desarrollen otras funciones, siempre que no tengan flexibilidad de jornada u horario.

Por supuesto, existen múltiples medidas que ya se han adoptado o que se encuentran previstas para que la Administración Publica realice el servicio de los ciudadanos que tiene encomendado con las mínimas molestias para éstos, como refleja el "Libro Blanco para la Mejora de los Servicios Públicos" (Ministerio de Administraciones Públicas, febrero de 2000). Sobre todo, en los últimos años se están realizando importantes esfuerzos para que la Administración Pública utilice técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas, es decir las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones. Entre los más recientes basta citar el Plan de Choque para el impulso de la Administración Electrónica en España o el Programa "España.es" de Actuaciones para el Desarrollo de la Sociedad de la Información en España.

Precisamente la Administración tributaria y, en particular, la Agencia Estatal de Administración Tributaria está siendo pionera en muchas iniciativas de este tipo que se encuentran encaminadas a la consecución de una efectiva "e-Administración" a la que puedan acceder todos los ciudadanos. Sin embargo, todavía queda mucho camino por recorrer, tanto en España como en otros países de nuestro entorno, ya que el grado de utilización de las nuevas tecnologías varía mucho de unas personas a otras. Por ello, teniendo en cuenta que debe avanzarse en superar la llamada "brecha digital" por todos los ciudadanos y que, además, el principio jurídico básico que rige la materia es el de voluntariedad por parte del ciudadano, es preciso seguir mejorando la forma de prestación de los servicios en oficinas abiertas al público, sin que las nuevas tecnologías por sí solas puedan solucionar la dificultad que se plantea.

En este punto se puede apreciar en su verdadera magnitud el problema básico reflejado por los contribuyentes, que se quejan de que el sábado se considere hábil a efectos de cómputo de plazos y, sin embargo, no sirva para realizar determinados trámites de importancia esencial. Ello se compadece mal con el carácter instrumental de la Administración, puesta al servicio de los intereses de los ciudadanos, como la citada Ley 30/1992 recoge en su exposición de motivos, por lo que debería ser solucionado.

Ahora bien, para dar respuesta a dicho problema caben al menos dos soluciones, aunque de carácter antitético. La primera sería que todos los trámites pudieran realizarse en las oficinas durante los días actualmente considerados hábiles y con un amplio horario. Sin embargo, esta solución probablemente plantearía dificultades organizativas de entidad, sobre todo teniendo en cuenta los acuerdos firmados con los Sindicatos y el coste que supone tener abiertas las oficinas al público en días y horas en que su utilización es mínima. La segunda sería que el sábado se considerara inhábil a todos los efectos, de manera que cualquier trámite pudiera realizarse el siguiente día hábil y no fuera preciso abrir las oficinas el sábado. Esta solución parece más ajustada a la realidad de la sociedad actual, aunque exige una modificación normativa que excede del ámbito tributario, ya que la normativa reguladora, como se ha expuesto, se encuentra en la Ley 30/1992. Por otro lado, no supondría ningún perjuicio a los ciudadanos, que no verían disminuidos los plazos en la práctica y teniendo en cuenta que la paulatina adaptación a las nuevas tecnologías les permite acceder cada vez a más servicios proporcionados por la Administración en cualquier día y hora, sin que se tengan en cuenta a efectos del cómputo de plazos.

Lo señalado puede aplicarse, con pequeñas diferencias, en relación con los días no festivos del mes de agosto, si bien a este respecto cabe recordar que el calendario judicial declara inhábiles los días del mes de agosto, salvo que se declaren urgentes por las leyes procesales y salvo la

instrucción de las causas criminales, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 183 y 184 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que supone precisamente un antecedente en el mismo sentido que se pretende.

No obstante lo anterior, es preciso advertir que este Consejo para la Defensa del Contribuyente sólo se ocupa de los procedimientos en el ámbito de la Secretaría de Estado de Hacienda con ocasión de la defensa de los derechos y garantías de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración Tributaria del Estado, de acuerdo con el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por lo que no puede evaluar si en otros ámbitos de las Administraciones Públicas existen circunstancias especiales.

En cualquier caso, el Consejo para la Defensa del Contribuyente considera que la situación en la Administración Tributaria del Estado puede mejorarse de acuerdo con la motivación expuesta, por lo que eleva a V.E. la siguiente

Propuesta

Que por la Secretaría de Estado de Hacienda se traslade a los órganos competentes para proponer una modificación normativa del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, la conveniencia de modificar la normativa para que los sábados del año y los días del mes agosto no festivos se declaren inhábiles a efectos del cómputo de plazos.

PROPUESTA 8/2003

EXIGENCIA DEL IMPUESTO AL RETENEDOR DESPUÉS DE SATISFECHA LA OBLIGACIÓN PRINCIPAL POR EL CONTRIBUYENTE

Antecedentes

Se ha planteado ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente el problema de que en la actualidad, cuando se exige al retenedor el cumplimiento de su obligación no se tiene en cuenta, en ningún caso, si la deuda principal ha sido satisfecha o no por el contribuyente. Si ello ha sido así se obliga al retenedor a ingresar, a que reclame al retenido lo ingresado y a que éste, sí ha pagado y no se ha deducido la retención no practicada, pida la devolución de ingresos indebidos.

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha llegado a la conclusión de que esta sucesión de efectos multiplica por tres los litigios, coloca en ocasiones al retenedor en una situación de imposibilidad de recuperar lo ingresado y provoca, también en ocasiones, el enriquecimiento injusto de la Administración que ha ingresado dos veces la misma deuda. El tema es especialmente importante cuando la Inspección actúa frente a pequeñas empresas con un cierto número de trabajadores, pues en este caso aunque el Inspector actuario vea, con toda claridad y facilidad, que las cantidades no retenidas se han ingresado por sus empleados con la redacción actual de la Ley General Tributaria no puede impedir –aunque quiera- que se inicie la complicada serie de reclamaciones antedicha con perjuicio –por el trabajo a desarrollar- para todos: Agencia Tributaria, contribuyente, empleados y Tribunales.

Propuesta

En su virtud, el Consejo para la Defensa del Contribuyente propone a V.E. que se modifique la legislación vigente en materia de retenciones introduciendo un precepto en el sentido siguiente:

"En los procedimientos de comprobación limitada o de inspección no podrá exigirse al retenedor de rendimientos del trabajo la diferencia entre la cantidad que debió retener y la cantidad retenida cuando a la Administración le conste que el obligado a soportar la retención hubiera presentado, con anterioridad al inicio de dichos procedimientos, una autoliquidación en la que se hubieran incluido los rendimientos del trabajo sujetos a retención y se hubiera deducido exclusivamente la retención efectivamente practicada sobre los mismos, en términos coincidentes con los comunicados por el retenedor a la Administración tributaria. La no exigencia de la citada diferencia no impedirá la liquidación de intereses de demora por el periodo transcurrido entre el fin del periodo voluntario para ingresar la retención y el momento en que el obligado a soportarla presentó la autoliquidación, ni la imposición de las sanciones que, en su caso, procedan.".

PROPUESTA 9/2003

MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 69 DE LA LEY 40/1998, DE 9 DE DICIEMBRE, DEL IRPF, RELATIVO A LA OPCIÓN POR LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA

Antecedentes

El Consejo para la Defensa del Contribuyente, en el ejercicio de sus funciones, ha detectado incidencias en la aplicación del artículo 69 de la Ley 40/1998, que podemos concretar en las siguientes:

Por una parte, se han detectado frecuentes casos en los que los contribuyentes por el Impuesto, al optar por declarar de forma conjunta o separada, bien por escasa información o por otras circunstancias, eligen la opción de declaración que más les perjudica, invocando con posterioridad, fuera del plazo reglamentario de declaración, haber sufrido un error, no teniendo en la actualidad la Administración instrumento normativo que permita atender la pretensión de los declarantes.

De otra parte, también se ha constatado que el plazo establecido, en caso de falta de declaración, para que los contribuyentes manifiesten expresamente su opción de declaración, fijado en diez días en la vigente normativa, resulta en la práctica escaso, pues muchas personas que se consideran no obligadas a declarar no reaccionan con la rapidez que la Ley exige.

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha llegado a la conclusión de que, en el primero de los casos, si se constata por los datos ya declarados que los contribuyentes han optado por la opción más desfavorable, y todos los afectados por la declaración invocan su error con los demás requisitos y condiciones del artículo 69, debe establecerse el instrumento normativo necesario para que la Administración pueda corregir esta situación, pues parece obvio que nadie quiere perjudicarse sin fundamento alguno.

En cuanto a la segunda cuestión, el Consejo considera que debe darse un plazo mayor, que se propone de treinta días, para que los contribuyentes que no han declarado puedan optar por la opción que estimen conveniente, pues el plazo de diez días establecido se ha demostrado corto en ocasiones para la necesaria reacción de los contribuyentes, teniendo en cuenta que a veces se trata de personas sin ningún conocimiento tributario, e incluso que no han realizado nunca la declaración, por lo que pueden necesitar ayuda o asesoramiento para su confección. Además, lo que se propone es congruente con el espíritu del Proyecto de Ley General Tributaria, tendente a una mayor generosidad en los plazos administrativos.

Propuesta

En su virtud, el Consejo para la Defensa del Contribuyente propone a V.E. que se modifique el artículo 69 en su apartado 2, en el sentido siguiente:

a) "Artículo 69.2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

b) La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración, salvo caso de manifiesto error, considerándose particularmente que existe tal en el caso de que, de los

datos declarados por los contribuyentes, se deduzca que ejercitaron la opción más gravosa, y siempre que así lo soliciten todos los afectados, con cumplimiento de los demás requisitos y condiciones establecidos en el presente artículo.

c) En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de treinta días a partir del requerimiento de la Administración Tributaria."

PROPUESTAS NORMATIVAS 2004

PROPUESTA 1/2004

MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 131.1 DEL CÓDIGO PENAL A PROPÓSITO DE LA PRESCRIPCIÓN DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

El Consejo para la Defensa del Contribuyente en su sesión plenaria de 24 de marzo de 2004, ha aprobado elevar a V.E. la propuesta que a continuación se expone, previa motivación.

Motivación

El artículo 24 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes redujo el plazo de prescripción de las acciones y derechos de la Administración tributaria, de cinco a cuatro años, modificando, por lo tanto, el entonces artículo 64 de la Ley General Tributaria. El mismo plazo se ha recogido en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Sin embargo, el artículo 131.1 del Código Penal se ha mantenido estableciendo que el plazo de prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública es de cinco años.

Esta falta de correspondencia de los plazos de prescripción en estos dos órdenes del Ordenamiento jurídico está provocando serios problemas en la aplicación de las normas, en el sentido de que actuaciones de comprobación e investigación tributarias prescritas han sido remitidas al Ministerio Fiscal por apreciar indicios de existencia de delito fiscal, para que determine el tanto de culpa que pudiera corresponder a dichas conductas.

No se ignora, aunque no se comparte, la doctrina del Tribunal Supremo asentada en sentencias de 10 y 30 de octubre de 2001 y de 15 de julio de 2002, entre otras, en el sentido de que la diferencia de plazos prescriptivos se justifica desde el razonamiento de que el valor jurídico que se trata de proteger con las disposiciones contenidas en el Código Penal es de mayor atención que el que se trata de proteger con las normas tributarias.

Propuesta

Parece conveniente, por lo tanto, elevar una propuesta de modificación normativa del citado artículo 131.1 del Código Penal, en el sentido de que se equipararen los plazos de prescripción del delito fiscal y de prescripción de las deudas tributarias y demás actuaciones a desarrollar por los órganos encargados de la aplicación de los tributos, modificación del artículo 131.1 que podría quedar en estos términos y como añadido al último inciso de este precepto cuando dice que los delitos de calumnia e injuria prescriben al año:

A Los delitos de calumnia e injuria prescriben al año. Los delitos contra la Hacienda Pública prescribirán a los cuatro años.

PROPUESTA 2/2004

LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR POR EL IRPF CUANDO SE OBTIENEN SOLAMENTE PÉRDIDAS PATRIMONIALES Y SU RELACIÓN CON EL MÍNIMO POR DESCENDIENTE

El Consejo para la Defensa del Contribuyente en su sesión plenaria de 8 de septiembre de 2004, ha aprobado elevar a V.E. la propuesta que a continuación se expone, previa motivación.

Motivación

En este Consejo para la Defensa del Contribuyente se han recibido quejas contra liquidaciones tributarias del IRPF realizadas por la Administración eliminando el mínimo por descendientes por haber sufrido pérdidas patrimoniales el descendiente, estando por ello obligado a declarar por el IRPF, con lo que se excluye de la posibilidad de generar mínimo por descendiente a sus padres.

Un supuesto característico es el de un menor de 16 años a los que los padres han entregado dinero para navidad y lo ha invertido en Fondos de Inversión, el menor al ver que cada año disminuye el valor de su participación, decide vender los fondos y obtiene una pérdida patrimonial. Los padres se aplican el mínimo por descendiente del menor, posteriormente son eliminados dichos mínimos mediante las correspondientes liquidaciones de la Administración.

Es esta una situación que el Consejo considera debe ser corregida, al generar situaciones injustas y apartarse del objeto del IRPF, recogido en el art. 2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y antes por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. Efectivamente el art. 2.2 del TRLIRPF establece que "*El impuesto gravará la **capacidad económica** del contribuyente, entendida esta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar*". Por otro lado, lo que hace la normativa del IRPF es traer a este impuesto directo lo que se predica con carácter general respecto al sistema tributario español por el art. 31.1 de la Constitución Española, a recordar: "*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos **de acuerdo con su capacidad económica** mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"*.

No es lógico que se prive de un mínimo por descendiente por haber sufrido una pérdida patrimonial el hijo, ello supone alejarse del objeto del impuesto. Con una pérdida patrimonial de un hijo no se incrementa la capacidad económica de los padres, más bien al contrario, y sin embargo ello supone que estos padres paguen más impuestos.

Se han adelantado ya algunos fundamentos, pero vamos a ver ahora las normas concretas del IRPF y la interpretación dada por la Dirección General de Tributos a esta cuestión:

1º.- El art. 43 del TRLIRPF (antes art. 47 quater LIRPF) que regula el mínimo por descendientes, en su apartado 3 establece que "*No procederá la aplicación de los mínimos por descendientes a que se refiere el apartado 1 anterior, cuando las personas que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este impuesto o la comunicación prevista en el artículo 100 de esta ley.*". Aunque la Ley habla de "presenten", la Administración tributaria está interpretando que debe entenderse que presenten o debieran presentar, no es ahora el momento de entrar a discutir esta interpretación, por otro lado es bastante lógica, sino resaltar como la Ley vincula el derecho al mínimo por descendientes con obligación de este de declarar, ello nos lleva al art. 97 del TRIRPF que analizamos en el siguiente punto:

2º- El art. 97 del TRLIRPF (antes art. 79 LIRPF) regula la obligación de declarar, y por lo que aquí interesa en el último párrafo de la letra c) del apartado 2 señala que "*En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades profesionales, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales*".

Vemos como la Ley habla de ganancias patrimoniales y no de pérdidas patrimoniales, ello ha llevado a interpretar a la Administración que cuando se obtiene pérdidas patrimoniales de cualquier naturaleza es obligado presentar declaración por el IRPF (así Consulta 1822/2002, de 25 de noviembre de 2002), criterio que es aplicado por la AEAT.

3º.- Esta interpretación literal de la Administración Tributaria entendemos que debería reconsiderarse atendiendo al espíritu y finalidad de la norma, como nos enseña el art. 3.1 del Código Civil, norma a la que se remite el art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el 1 de julio del 2004, y antes el art. 23 de la Ley 230/1963. Es necesario no olvidar que el objeto del IRPF es gravar la renta del contribuyente, atendiendo a la capacidad económica de los mismos, y cuando un descendiente sufre pérdidas patrimoniales, no puede esta situación suponer una mayor carga impositiva para los padres.

Propuesta

Que se modifique el criterio de la Administración en relación a la obligación de declarar por el IRPF cuando se obtienen pérdidas patrimoniales por hijos que generan mínimo por descendientes; y si ello no fuera posible se modifique la norma tributaria, bien en la obligación de declarar o bien en los requisitos a cumplir por el menor para generar el mínimo por descendiente.

PROPUESTA 3/2004

NECESIDAD DE APROBACIÓN DE UNA ORDEN INTERPRETATIVA DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 19/1994 (RIC)

El Consejo para la Defensa del Contribuyente en su sesión plenaria de 8 de septiembre de 2004, ha aprobado elevar a V.E. la propuesta que a continuación se expone, previa motivación.

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente, en el ejercicio de sus funciones ha detectado una serie de problemas en la aplicación del artículo 27 de la ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias, que podemos concretar en los dos puntos siguientes:

Por una parte, se han detectado frecuentes casos de inseguridad jurídica en la materialización, dada la imprecisión de los límites de muchos de los conceptos empleados por el legislador en el artículo 27 para regular la Reserva para Inversiones en Canarias.

De otra parte, también se ha constatado problemas, en la dotación de la Reserva, dado que muchos contribuyentes dudan si todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas, empresariales o profesionales, pueden beneficiarse de la Reserva.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha llegado a la conclusión de que es conveniente una Orden interpretativa que, de acuerdo con el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, aclare el artículo 27 de la ley 19/1994, recogiendo muchos de los criterios que en estos diez años ha venido manteniendo la Dirección General de Tributos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en contestaciones a consultas de los contribuyentes.

Propuesta

En su virtud, el Consejo para la Defensa del Contribuyente propone a V.E. la siguiente Orden interpretativa del artículo 27 de la ley 19/1994:

Primero

Podrán acogerse a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) las sociedades y demás entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS), así como los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que realicen actividades económicas. No es necesario que dichos sujetos estén domiciliados en el archipiélago; pero sí que dispongan de establecimientos situados en Canarias cuya actividad económica, realizada efectiva y materialmente en las islas, haya generado beneficios.

Segundo

Atendiendo a los objetivos que persigue la RIC, que está encuadrada en un bloque de incentivos destinados a «promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias» y destinada a que «los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor» (exposición de motivos Ley 19/1994), debe señalarse que los establecimientos a los que se refiere la ley son aquellos que realicen actividades económicas con capacidad para producir un efecto dinamizador en la economía canaria. Desde un punto de vista tributario,

pueden ser definidos estos establecimientos como «un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados».

Tercero

Las personas físicas que pueden dotar la RIC son aquellas que determinen la renta por la realización de actividades económicas en régimen de estimación directa, tal y como exige el apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, en cualquiera de las dos modalidades de dicho régimen a las que se refiere el artículo 25.1 del Reglamento del IRPF (RD 214/1999, de 5 de febrero), normal o simplificada. Esta renta puede derivar de la realización de cualquier clase de actividad económica, sea ésta de carácter empresarial o profesional, ya que la referencia a las «actividades empresariales», contenida en el citado apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, ha de entenderse sustituida por la de «actividades económicas» que en la Ley del IRPF se utiliza, con carácter general y en particular en el artículo 55.2 al remitirse a los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que se establezcan en la normativa del IS, como comprensiva tanto de las actividades empresariales en sentido estricto como de las profesionales.

Cuarto

Todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas, empresariales o profesionales, pueden beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras. Sin embargo, no forman parte de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de actividades económicas, como ocurre con los derivados de las inversiones en valores o inmuebles realizadas por las sociedades patrimoniales de cartera o de mera tenencia de bienes.

Quinto

El apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 dispone que «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 alguna de las siguientes inversiones». Este precepto marca el final del plazo para invertir las cantidades que se benefician del incentivo fiscal, sin concretar desde cuándo puede realizarse dicha inversión. Por ello, al no existir ningún impedimento legal para ello, puede entenderse que la inversión puede realizarse desde que la obtención de ingresos proporciona capacidad para financiarla, sin necesidad de esperar a un momento ulterior, como puede ser el de la Junta General que decide la aplicación del beneficio del ejercicio. En cualquier caso, el plazo máximo para invertir comenzará a contarse desde la fecha del devengo del Impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva que, en el caso de las sociedades mercantiles, será normalmente en el ejercicio siguiente a aquel en el que se obtuvo el beneficio fiscal por la necesidad de agotar los plazos mínimos para obtener el informe de los auditores, si hay obligación de ello, y convocar la junta general ordinaria. En definitiva, el sujeto pasivo podrá disponer de un plazo efectivo de hasta cinco años para materializar la RIC: el año de obtención del ingreso, el de dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último.

Sexto

El apartado a) del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 exige, para considerar adecuada la materialización de la RIC en la adquisición de activos fijos, que éstos estén «... situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo...». La regla general es que antes de la finalización del plazo máximo contemplado en la norma legal, los activos fijos han de cumplir las condiciones establecidas en ella, deben estar situados en el archipiélago canario y ser utilizados en el mismo al servicio de una actividad económica del sujeto pasivo, lo que exige su efectiva puesta en funcionamiento. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que en ocasiones puede que resulte materialmente imposible la entrada en funcionamiento de los activos adquiridos en el plazo indicado por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, lo que podrá ocurrir en proyectos de inversión que por su naturaleza o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción necesiten un plazo más amplio de construcción o de puesta en condiciones de funcionamiento que el general. En estos casos, de acuerdo con la finalidad de la norma y dado que la Ley no ha querido excluir del beneficio de la RIC a las grandes inversiones, o a las más complejas, hay que entender que no se incumple el mencionado requisito temporal 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», no lo pueda cumplir por impedirlo las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción.

Séptimo

Dentro de la expresión «activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario» del artículo 27 de la ley 19/1994, deben incluirse los terrenos pertenecientes al archipiélago canario, ya que éstos son de forma indubitada un activo fijo, por lo que son activos aptos para materializar la RIC cuando cumplan los requisitos exigidos con carácter general a dicho tipo de activos.

En primer lugar, y en todo caso, los terrenos deben ser activos fijos necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo, lo que, exige, además de su localización en las islas, que antes de finalizar el plazo temporal de tres años desde la fecha de devengo del Impuesto en el que se ha dotado la RIC, sean efectivamente utilizados al servicio de una actividad económica del sujeto pasivo para la que resulten necesarios, sin perjuicio de que pueda resultarles de aplicación la excepción contemplada en el número anterior de esta Orden. En segundo lugar, habrá que atender a lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, que establece que «tratándose de activos usados, éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa».

Octavo

En cualquier caso, los terrenos que cumplan las siguientes condiciones seguirán el régimen de los activos nuevos: a) Los que puedan considerarse elementos accesorios de la construcción que sustente, lo que ocurrirá cuando pueda suponerse que su utilización estará vinculada a la de ésta de forma estable. La indicada naturaleza accesoria de los terrenos habrá de determinarse atendiendo a la finalidad económica de la inversión, esto es, cuando la construcción sea lo relevante en el activo resultante. Esta circunstancia se cumplirá, sobre todo, en los solares ocupados por construcciones, incluidas las zonas ajardinadas o deportivas anexas, así como por instalaciones deportivas o lúdicas que constituyan una actividad económica. Y b) los terrenos

que constituyan superficies nuevas, no preexistentes, creadas por la acción humana, como puede ser el caso de terrazas o bancales en zonas de fuerte desnivel o terrenos ganados al mar. La adquisición de estas superficies antes de su primera utilización, o la inversión realizada para conseguirlas, será materialización válida de la RIC.

Noveno

El carácter tecnológico de la mejora que el artículo 27 de la ley 19/1994 exige a los activos usados para que pueda materializarse la RIC, se da cuando la nueva utilidad conseguida con el activo usado adquirido consista en un avance técnico, o en una ventaja o solución de problemas concretos, al servicio de los procedimientos o técnicas empleadas para el desarrollo de la actividad económica productiva del sujeto pasivo o de su estructura comercial o logística. Por eso, la mejora tecnológica puede suponer tanto la modernización de la maquinaria utilizada en una actividad industrial, como la adquisición de inmuebles usados para mejorar la red de distribución de los productos de la empresa a lo largo del archipiélago.

Décimo

La inversión destinada a la rehabilitación de un activo fijo (ya poseído con anterioridad por el sujeto pasivo o que se adquiere usado) que reúna las condiciones necesarias para ser activada en contabilidad, se considera adquisición de un activo nuevo, por lo que no precisará satisfacer los requisitos exigidos para los activos usados.

Cuando la rehabilitación se haya realizado en un activo fijo usado que haya sido adquirido por el sujeto pasivo con la intención de proceder a dicho fin, si en el resultado final es cuantitativamente más importante el coste de la reforma realizada que el del activo usado adquirido que ha sido objeto de rehabilitación, podrá entenderse que la totalidad de la inversión realizada (incluida la adquisición del activo usado) lo ha sido en un activo nuevo. La comparación anterior se realizará considerando, por un lado, el valor del activo que se rehabilita, es decir, el coste de la construcción sin incluir el valor del terreno y, por otro, el coste de las obras de rehabilitación realizadas. Ahora bien, si como consecuencia de dicha comparación resulta que el coste de la rehabilitación de la construcción es superior al coste de su adquisición usada y, por tanto, toda la inversión en la construcción se considera realizada en una construcción nueva, el terreno seguirá el mismo régimen.

Undécimo

La letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 establece que la adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario y utilizados en el mismo, será materialización válida de la RIC cuando contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, pese a que no sean necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo. Obviamente, se trata de activos fijos que, no estando afectos a la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo, y cumpliendo el resto de los requisitos exigidos para la materialización de la reserva en este tipo de activos, no sirven de otro modo para materializar la reserva. A estos efectos, se entiende que un activo fijo contribuye a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario cuando se encuentre entre los mencionados en el artículo 35 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y cumpla los requisitos allí establecidos, así como cuando contribuya al logro de objetivos de naturaleza medioambiental desarrollados en normas de carácter autonómico o local que tengan en cuenta las singulares características de las islas, y sea adquirido y utilizado en ejecución de programas públicos de esta naturaleza.

Duodécimo

El artículo 27.5 de la Ley 19/1994 establece que los sujetos pasivos del Impuesto que hayan materializado la RIC adquiriendo activos fijos deberán conservar la titularidad de éstos, así como mantener su utilización efectiva al servicio de la empresa, durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuese inferior. El objetivo de este precepto es claro, y trata de vincular la inversión de modo duradero o incluso permanente a la actividad productiva. Sin embargo, en ciertas ocasiones, aun no habiendo terminado la vida útil de los activos, las circunstancias de la actividad productiva pueden haber convertido los activos en que se ha materializado la RIC en obsoletos o ineficientes haciendo obligada su sustitución por otros activos que, cumpliendo una función análoga, se adapten mejor a las nuevas circunstancias. Por ello, se considerará no incumplido este requisito de mantenimiento si el importe obtenido por la enajenación de los activos fijos en los que se materializó la RIC se reinvierte de forma inmediata, en el mismo período impositivo, en la adquisición de otro activo fijo que lo sustituya y que reúna los requisitos exigidos para la materialización de la RIC.

Decimotercero

El artículo 27.4 de la Ley 19/1994 establece que «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 alguna de las siguientes inversiones: (...) b) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán lugar al disfrute de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto.» El plazo que tiene la sociedad participada en que se ha materializado la RIC, para adquirir los activos que cumplan las condiciones contempladas en el apartado a) del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 no es un nuevo plazo de tres años, sino el que resta del plazo máximo que disponía el sujeto pasivo que ha materializado su RIC a través de la suscripción de participaciones en el capital de aquélla.

Decimocuarto

Cuando se materialice la RIC en la suscripción de acciones o participaciones emitidas por sociedades preexistentes, y dado que la RIC lo que persigue es la generación de decisiones inversoras, sólo se pueden tener en cuenta, a efectos del artículo 27.4 b) de la ley 19/1994, las inversiones realizadas por la sociedad participada después de que su Junta General, o su Consejo de Administración, haya adoptado el acuerdo de aumento de capital, salvo que exista una relación de causa-efecto del aumento de capital con inversiones ya realizadas por la sociedad en el mismo ejercicio social.

PROPUESTA 4/2004

POSIBILIDAD DE AMPLIAR EL CONCEPTO DE MOBILIARIO NORMAL DE UNA HABITACIÓN DE ESTUDIANTE A EFECTOS DE LAS EXENCIONES APLICABLES A LA IMPORTACIÓN DE BIENES"

El Consejo para la Defensa del Contribuyente en su sesión plenaria de 20 de octubre de 2004, ha aprobado elevar a V.E. la propuesta que a continuación se expone, previa motivación.

Motivación

Se ha planteado a este Consejo una queja que ha puesto de manifiesto que el concepto de mobiliario normal de un estudiante cuya importación puede realizarse con exención de derechos de aduana e indirectos, ha quedado anticuado y resulta ciertamente insuficiente.

El artículo 25 del Reglamento CEE 918/83, del Consejo, por el que se regulan determinadas franquicias (exenciones) de los derechos de importación, establece:

> *"1. Serán admitidos con franquicia de derechos de importación el equipo, material de estudio y demás mobiliario usado que constituya el mobiliario normal de una habitación de estudiante, pertenecientes a alumnos y estudiantes que vengan al territorio aduanero de la Comunidad para permanecer en él con objeto de estudiar y se destinen a su uso personal durante el período de duración de sus estudios.*
>
> *2. A efectos del apartado 1, se entenderá por:*
>
> *a) "alumno o estudiante", cualquier persona que esté inscrita de manera regular en un establecimiento de enseñanza para seguir en él con plena dedicación los cursos que se impartan;*
>
> *b) "equipo", la ropa interior y ropa blanca, así como las prendas de vestir, incluso nuevas;*
>
> *c) "material de estudio", los objetos e instrumentos (incluidas las calculadoras y las máquinas de escribir) empleados normalmente por los alumnos y los estudiantes para la realización de sus estudios".*
>
> *Por lo que se refiere a la exención del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, el artículo 33 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del citado Impuesto permite la exención del pago del impuesto en las importaciones del ajuar, material de estudio y otros bienes muebles usados que constituyan el equipamiento normal de una habitación de estudiante, en términos casi idénticos a los señalados en el artículo 25 del Reglamento CEE 918/83, anteriormente citado.*

Es decir, en ambos casos, constituyen requisito indispensable para que los bienes importados gocen de exención del pago de los respectivos impuestos, dos circunstancias:

1. Que se trate de bienes usados.
2. Que los bienes importados lo sean a favor de alumnos y estudiantes que vengan al territorio comunitario para permanecer en él con el objeto de estudiar y se destinen a su uso personal. A este respecto, el alumno o estudiante deberá estar inscrito de manera regular en un establecimiento de enseñanza para seguir en él con plena dedicación los cursos que se impartan en dicho centro.

En consecuencia, quedan fuera de la exención bienes tales como aparatos electrónicos dedicados al ocio (cámaras fotográficas, aparatos de música o imagen, útiles deportivos, ordenadores, teléfonos móviles, etc.) que hoy son muy habituales y forman parte del equipaje normal de un estudiante cuando se desplaza para una estancia incluso de corta duración. Estos bienes pueden incluirse en el equipaje incluso nuevos, no necesariamente usados, pero con una evidente intención de utilización personal y no para su reventa.

Por otra parte, excluida la posibilidad de exención del pago de impuestos asociados a la importación de bienes por parte de estudiantes, tampoco resultan de aplicación, dados los valores en aduana de este tipo de aparatos electrónicos, los regímenes de exención previstos tanto en el Reglamento CEE 918/83 como en la Ley del IVA para las importaciones de bienes de escaso valor (que no superen los 22 euros) o para las importaciones de pequeños envíos sin carácter comercial (cuando el valor global del envío no exceda de 45 euros). A menudo puede aplicarse el régimen de exención a la importación de bienes en régimen de viajeros, que daría derecho a la exención de los incluidos en el equipaje personal en ciertas condiciones, pero que no incluye el envío de estos bienes por otros medios y que tampoco recoge específicamente la exención aplicable al caso particular de las estancias más prolongadas de los estudiantes.

Por ello, el Consejo estima que sería conveniente adaptar el concepto de mobiliario normal de una habitación de estudiante, incluyendo la posibilidad de importar bienes con exención que en la actualidad forman parte de un equipaje normal de cualquier persona.

Propuesta

Que la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos impulse un cambio de la normativa europea y española aplicable a las importaciones del ajuar, material de estudio y otros bienes muebles que constituyan el equipamiento normal de una habitación de estudiante, para incluir en dicho concepto y exención de cualquier impuesto que se devengue en Aduanas los bienes y aparatos electrónicos que hoy podemos considerar que forman parte del equipaje normal de un estudiante, incluso nuevos, si de las circunstancias concurrentes se deduce una clara intención de uso personal de dichos bienes.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2005

PROPUESTA 1/2005

REGLAMENTO DE DESARROLLO DEL ARTÍCULO 34.2 LGT POR EL QUE SE REGULA EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, previa aprobación por el Ministro de Administraciones Públicas, de acuerdo con el dictamen del Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día…de…de…, dispongo:

Artículo 1. Naturaleza jurídica

1. El Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos de la Administración del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, de conformidad con lo previsto en el artículo 34.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
2. El Consejo para la Defensa del Contribuyente tendrá la naturaleza jurídica de órgano colegiado de la Administración del Estado.

   Este órgano tendrá una función asesora, sin perjuicio de las competencias de tramitación atribuidas a su Unidad operativa adscrita.
3. El Consejo para la Defensa del Contribuyente se encuadra en la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y queda adscrito al Secretario de Estado.

Artículo 2. Competencias

1. El Consejo para la Defensa del Contribuyente tendrá las siguientes competencias:

a) Recibir, a través de la Unidad operativa, las quejas de los obligados tributarios relacionadas directa o indirectamente con la aplicación de los tributos o con cualquier otro tipo de actuación relativa a procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, que afecten a sus derechos y siempre que dicha aplicación o actuación proceda de la Administración tributaria del Estado.

b) Recabar y contrastar la información necesaria acerca de las quejas interpuestas, al efecto de verificar y constatar su real trascendencia y posteriormente realizar las correspondientes propuestas para la adopción de las medidas que fueren pertinentes.

l. El Consejo podrá proponer, en su caso, la revocación de los actos de aplicación de los tributos.

Igualmente podrá proponer, en su caso, la suspensión de los procedimientos de aplicación de los tributos, así como al levantamiento de las medidas cautelares adoptadas. La suspensión acordada por el órgano competente a propuesta del Consejo, se considerará causa justificada de interrupción del cómputo de los plazos máximos de resolución de los procedimientos de gestión e inspección en los términos previstos en el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

c) Recibir las sugerencias que se refieran al funcionamiento o actuación de las distintas dependencias y unidades de la Administración tributaria del Estado, tales como las relativas a 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, las relativas a cualquier otra

medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado o que sirva para alcanzar 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 normativas o procedimentales que se consideren convenientes para evitar la reiteración fundada de quejas por parte de los contribuyentes.

Dicha memoria será remitida al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, así como al Secretario General para la Administración Pública en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 23 del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero.

g) Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos en la resolución de aquellas quejas y sugerencias en que aquél lo solicitase.

h) Proponer al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, 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.

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

Artículo 3. Legitimación, forma y lugares de presentación de las quejas o sugerencias

1. Todas las personas debidamente identificadas, físicas o jurídicas, españolas o extranjeras, que tengan la condición de obligados tributarios, en los términos del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y tengan capacidad de obrar en el orden tributario tendrán derecho a formular ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en el ámbito de sus competencias reconocido en el artículo 2 anterior, cualesquiera quejas que tuvieren por conveniente en relación con el funcionamiento y actuación de la Administración tributaria del Estado. Dichas quejas podrán presentarse tanto personalmente como mediante representación.

2. Cualquier persona, física o jurídica, tendrá derecho a formular ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en el ámbito de sus competencias reconocido en el artículo 2 anterior, cualesquiera sugerencias que tuvieren por conveniente en relación con el funcionamiento y actuación de la Administración tributaria del Estado. Igualmente se admitirá la presentación de las sugerencias de forma anónima.

3. Dichas quejas o sugerencias se podrán presentar dirigidas al Consejo en las formas y ante los lugares que autoriza la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

   Igualmente podrán presentarse las quejas y sugerencias en las correspondientes hojas de quejas y sugerencias que, a estos efectos, deberán encontrarse en las oficinas y dependencias

de la Administración tributaria del Estado. Los interesados tendrán derecho a ser auxiliados por los funcionarios de dichas oficinas o dependencias en la formulación y constancia de su queja o sugerencia.

4. Los interesados podrán acompañar a las quejas y sugerencias la documentación que consideren oportuna.
5. Los interesados podrán formular las quejas y sugerencias en cualquiera de las lenguas cooficiales de la Comunidad Autónoma donde se presenten y podrán solicitar que los documentos relativos al procedimiento de tramitación de quejas y sugerencias que se les dirijan vengan redactados en igual lengua o se acompañen de traducciones autorizadas. En las oficinas sitas en Comunidades Autónomas con dos lenguas oficiales, hojas de quejas y sugerencias, impresos y documentación informativa estarán redactados en ambas lenguas.
6. Las oficinas o dependencias que reciban las quejas o sugerencias deberán remitirlas al Consejo sin dilación.
7. Las quejas y sugerencias formuladas al amparo de esta norma ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente no tendrán, en ningún caso, la consideración de recurso administrativo, ni su interposición paralizará o interrumpirá los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos, salvo lo dispuesto en el artículo 2.1.c) anterior.

   Estas quejas y sugerencias no condicionan, en modo alguno, el ejercicio de las restantes acciones o derechos que, de conformidad con la normativa reguladora de cada procedimiento, puedan ejercitar los que figuren en él como interesados.

Las contestaciones emanadas del Consejo para la Defensa del Contribuyente no serán susceptibles de recurso.

Artículo 4.Composición

1. El Consejo para la Defensa del Contribuyente estará formado por 16 Vocales, nombrados y cesados 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, nombrados por un plazo de cuatro años, pudiendo ser reelegidos por iguales períodos.

   b) Asimismo, serán Vocales cuatro representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con la siguiente distribución:

      b.1. Dos representantes de los Departamentos y Servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria propuestos por el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, oído el Director General de la misma.

      b.2. El Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

      b.3. El Director del Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

   c) También serán Vocales un representante de la Dirección General de Tributos y un representante de la Dirección General del Catastro, propuestos por el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, oídos los titulares de los respectivos Centros.

d) Igualmente será Vocal un representante de los Tribunales Económico-Administrativos, propuesto por el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, oído el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central.

e) Finalmente, será Vocal el Abogado del Estado-jefe de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos que, además, será el Secretario del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

2. Los Vocales miembros del Consejo tendrán las mismas obligaciones y responsabilidades de sigilo y secreto que la legislación vigente contempla respecto de los funcionarios integrados en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

3. El régimen de funcionamiento del Consejo, ya sea en Pleno o en Comisiones o grupos de trabajo, será el establecido en el Capítulo II del Título II de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición final de este Real Decreto.

4. 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 Consejo 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, además de las previstas en este Real Decreto, las que determine el Consejo conforme a sus propias normas de funcionamiento.

5. Será de aplicación a los miembros del Consejo el régimen de abstención y recusación previsto en el capítulo III del Título II de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

6. El cargo de Vocal del Consejo tendrá carácter no retribuido, sin perjuicio del derecho a percibir las indemnizaciones a que hubiese lugar de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.4 de la Ley 30/1984, de Medidas para la Reforma de la Función Pública y en los artículos 3 y 28.1 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo.

Artículo 5. Del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente

1. El Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente será una persona de reconocido prestigio en el ámbito tributario con, al menos, diez años de experiencia profesional.

2. El Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente será designado por el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Consejo, de entre sus miembros, por un plazo de cuatro años. Transcurrido este plazo, el Presidente quedará en funciones en tanto no se proceda al nombramiento de su sucesor o sea renovado en su cargo, sin perjuicio de su condición de Vocal en la que podrá continuar tras la finalización del plazo de Presidencia.

   El Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente ostenta la representación del mismo y es el órgano de relación con la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, con la Agencia Estatal de Administración Tributaria y con los demás centros, órganos y organismos, tanto públicos como privados.

3. El Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente actuará con independencia respecto de cualquier otro órgano administrativo y con total autonomía en cuanto a los criterios y directrices a aplicar en el ejercicio de sus funciones.

El Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente pondrá en conocimiento inmediato del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos cualquier actuación que menoscabe su independencia o limite sus facultades de actuación.

4. El Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente remitirá directamente al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos y, en su caso, a otros órganos de la Secretaría de Estado los informes y propuestas que se elaboren en el ejercicio de las funciones de este órgano.

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 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 establezca su relación de puestos de trabajo.
3. Serán funciones de esta Unidad operativa las siguientes:
   a) La tramitación de las quejas, sugerencias y propuestas competencia del Consejo.
   b) Las de comunicación, por orden del Presidente del Consejo, con los órganos y unidades de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos 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.
   c) La elaboración de los informes y estudios, particulares o generales, y proyectos que le encomiende el Presidente del Consejo.
   d) La asistencia a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en los artículos 29 y 77 de la Constitución en el ámbito tributario.

Artículo 7. Procedimiento aplicable

Se presumirá que todas las quejas y sugerencias que se refieran al ámbito de aplicación del presente Real Decreto y que sean presentadas ante cualquier servicio o autoridad encuadrados en la Administración tributaria del Estado, sea cual fuere el medio o procedimiento de presentación, lo son para su tramitación ante el Consejo, en los términos regulados por el presente Real Decreto y sus normas de desarrollo, salvo cuando el interesado se acoja de forma expresa a otro procedimiento regulado por las leyes.

Artículo 8. Información a los ciudadanos

Los interesados tienen derecho a estar en todo momento informados sobre el estado de tramitación de los expedientes de queja, sin perjuicio de las comunicaciones y notificaciones que deban realizarse en el curso del procedimiento.

Artículo 9. Confidencialidad

En aplicación de las obligaciones de sigilo y secreto que recaen sobre los empleados públicos, los dependientes de la Unidad operativa y cuantos tuvieran conocimiento de las quejas o sugerencias recibidas, se abstendrán de cualquier comunicación, manifestación o comentario relativo a las mismas, con las únicas excepciones que derivan de la estricta aplicación del

procedimiento de tramitación de quejas y sugerencias o de las consultas que les formulen sus superiores jerárquicos.

Artículo 10. Supuestos y procedimiento de inadmisión

1. Sólo se podrá rechazar la tramitación de las quejas y sugerencias:

   a) Cuando se omitan datos esenciales para la tramitación, no subsanables mediante la información obrante en los Servicios Centrales o Territoriales, incluidos los supuestos en que no quede constancia de la materia objeto de queja o no se concreten las sugerencias realizadas.

   b) Cuando se pretenda tramitar por la vía regulada en el presente Real Decreto recursos o acciones distintas a las quejas o sugerencias contempladas en el mismo, así como las denuncias a que se refiere el artículo 114 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio del traslado de los escritos a los servicios competentes.

   c) Cuando se articulen como quejas las peticiones de información sobre los procedimientos de devolución tributaria u otros sujetos a plazos específicos, formuladas antes de la finalización de los expresados plazos.

   d) Cuando se formulen quejas o sugerencias que reiteren otras anteriores resueltas.

2. Cuando la Unidad operativa entienda no admisibles a trámite las quejas o sugerencias, por alguna de las causas indicadas, lo pondrá de manifiesto al interesado en escrito motivado, dándole un plazo de diez días para la subsanación, en su caso, de los defectos o carencias observadas.

   Cuando el interesado hubiera contestado y se mantengan las causas de inadmisión o cuando no conteste en plazo, se procederá al archivo del expediente, comunicándole dicha decisión.

3. La Comisión Permanente del Consejo será informada sobre los acuerdos de inadmisión adoptados por la Unidad operativa y sobre las causas de los mismos, pudiendo, en su caso, revisar dichos acuerdos.

Artículo 11. Tramitación de las quejas

1. La tramitación de las quejas seguirá un tratamiento uniforme que garantice su rápida contestación y su conocimiento por el órgano responsable del servicio administrativo afectado.

2. Presentada la queja, la Unidad operativa dará traslado de la misma al órgano responsable del servicio administrativo afectado, el cual dará respuesta directamente y por escrito al interesado, comunicando a la Unidad operativa la solución adoptada.

3. Si el interesado se opone a la respuesta recibida, manifestando su disconformidad con la misma expresamente ante el Consejo, o si el propio Consejo no se mostrase de acuerdo con la respuesta dada por el órgano administrativo, se procederá a la tramitación de la queja ante los órganos del Consejo.

El Consejo adoptará en estos casos las decisiones que procedan en relación con todos los expedientes de queja, formulando las sugerencias y propuestas que estime oportunas y comunicándoles, en todo caso, a los interesados la decisión adoptada.4. Sin perjuicio de la iniciativa del Presidente del Consejo, cuando la importancia y gravedad de los asuntos planteados en las quejas así lo requiera, o las mismas pusieran de manifiesto conductas presuntamente constitutivas de infracción penal o administrativa, la Unidad operativa, analizadas las circunstancias, podrá proponer

al Presidente del Consejo que se recabe informe urgente de la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda o del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, según el ámbito de los servicios responsables, relativo a los extremos que se considere deben ser objeto de comprobación. La solicitud de dichas actuaciones se comunicará a la persona que formuló la queja.

5. La actuación de la Unidad operativa se ajustará a las siguientes reglas:
   a) La Unidad operativa carecerá de competencia para acordar u ordenar la adopción de medidas o actos administrativos en los procedimientos de aplicación de los tributos, si bien tendrán facultades para comprobar los hechos o circunstancias expuestos en las quejas, sugerir, en su caso, soluciones específicas, e impulsar la resolución de los asuntos.
   b) La Unidad operativa tendrá acceso a las bases de datos y a la información necesaria para el ejercicio de sus funciones en los mismos términos establecidos para la jefatura de los correspondientes servicios.
   c) Es función prioritaria de la Unidad operativa procurar que se dé a las quejas la solución más adecuada en cada caso, bajo los criterios de eficacia, agilidad y objetividad, a cuyo efecto deberán mantener la relación más estrecha con los servicios administrativos responsables y colaborar y apoyar a los mismos en dicha tarea.
6. Cuando el Consejo tuviera conocimiento de la tramitación simultánea de una queja y de un recurso o reclamación sobre la misma materia, podrá abstenerse de tramitar la primera, comunicándolo al interesado.

Artículo 12. Desistimiento

1. Los interesados podrán desistir de sus quejas en cualquier momento. El desistimiento dará lugar a la finalización inmediata del procedimiento de tramitación de quejas en lo que a la relación con el interesado se refiere, sin perjuicio de la posibilidad de que la Unidad operativa proponga a la Comisión Permanente del Consejo la prosecución del mismo por entender la existencia de un interés general en las cuestiones planteadas.
2. La continuación del procedimiento resultará obligada en los casos en que se hubieran puesto de manifiesto conductas presuntamente constitutivas de infracción penal o administrativa.

Artículo 13. Tramitación de las sugerencias

1. Presentada la sugerencia, se examinará por la Unidad operativa y la elevará a la Comisión Permanente, con propuesta de la tramitación que deba darse a la misma.
2. Cuando la naturaleza de la sugerencia lo requiera, se dará traslado de ella al órgano responsable del servicio administrativo afectado, el cual deberá remitir a la Unidad operativa un informe sobre la sugerencia para su elevación a la Comisión Permanente junto con otro informe de la propia Unidad que recoja su opinión al respecto.
3. La Comisión Permanente del Consejo decidirá sobre la sugerencia, pudiendo formular las recomendaciones y propuestas que entienda oportunas al órgano responsable del servicio administrativo afectado. Igualmente decidirá a qué órgano corresponde emitir la contestación a quien la presentó.
4. La contestación a la sugerencia no dará lugar, en ningún caso, a la prosecución posterior de un procedimiento ante el Consejo por la disconformidad de quien la realizó respecto a dicha respuesta.

5. La actuación de la Unidad operativa se ajustará en estos casos a los mismos principios contemplados en el artículo 12.5 anterior para la tramitación de las quejas.

Artículo 14. Tramitación de las propuestas

El Pleno del Consejo, bien por propia iniciativa o bien a propuesta de la Comisión permanente, elaborará, en el ámbito competencial descrito en el artículo 2, aquellas propuestas, tanto normativas como procedimentales o relativas a la aplicación de los tributos, que considere contribuyen a la efectividad de los derechos de los obligados tributarios.

Dichas propuestas serán presentadas al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos.

Artículo 15. Régimen especial de tramitación

Lo dispuesto en el presente Real Decreto se entenderá sin perjuicio de las especialidades que para la tramitación puedan establecerse en las normas de funcionamiento del Consejo respecto a aquellas quejas y sugerencias que por su complejidad, por su trascendencia política, social, económica o jurídica, o por el gran número de afectados, tengan un carácter singular.

DISPOSICIÓN ADICIONAL

Única. Ausencia de aumento del gasto público

La aplicación de las previsiones contenidas en el presente Real Decreto no deberán originar aumento alguno del gasto público.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Primera. Derogación tácita.

Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en el presente Real Decreto.

Segunda. Derogación del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Queda derogado el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

DISPOSICION FINAL

Única. Funcionamiento del Consejo

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 de desarrollo de la regulación del procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, sugerencias y propuestas a las que se refiere el presente Real Decreto serán aprobadas por resolución del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos 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.

PROPUESTA 2/2005

REFORMA DE LA LEY DEL IVA AL OBJETO DE ACLARAR QUE SE ENTIENDE POR "TERRENOS EN CURSO DE URBANIZACIÓN

1. Presentación

Como es sabido, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), considera empresarios a los sujetos que urbanizan terrenos, promueven, construyen o rehabilitan edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente [art. 5.Uno.d)]. Por tanto, siempre que se realice una actividad urbanizadora encaminada a la posterior transmisión, está última estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), ya que habrá sido realizada por un sujeto pasivo.

La LIVA no define las actividades de urbanización, por lo que debe atenderse, siguiendo a la resolución del TEAC de 26 de septiembre de 1996 (JT 1996, 1392), al concepto que se deriva de la legislación sectorial. Con arreglo a la misma, “la urbanización tiene por objeto reconvertir un terreno que no es apto para construir en otro susceptible de edificación, acondicionándolo para ello con servicios de abastecimiento de aguas, suministro de energía eléctrica, evacuación de aguas, acceso rodado, etc.”.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la definitiva sujeción a IVA de una transmisión inmobiliaria no sólo depende de que la misma se efectúe por un empresario en el desarrollo de su actividad. También deberemos examinar si resulta aplicable alguna exención, ya que, en caso afirmativo y salvo renuncia, resultará aplicable la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD).

En particular, el art. 20.Uno.20º de la LIVA declara exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria.

No obstante, se exceptúan de dicha exención –y, por tanto, siempre quedan sujetas a IVA- las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, cuando la transmisión la realice el promotor de la urbanización, excepto los destinados, exclusivamente, a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

El problema que se plantea es que la normativa del impuesto no define qué se entiende o, mejor dicho, a partir de qué momento puede afirmarse, que existe un terreno en curso de urbanización. Ello ha dado lugar a una gran disparidad de criterios entre la doctrina administrativa y la jurisprudencia. El resultado no es otro que una grave situación de inseguridad jurídica, que afecta, sobre todo, a los contribuyentes, pero también a las Administraciones implicadas. Y en este punto, debe recordarse que el problema se agrava por cuanto la gestión del IVA corresponde a la Administración tributaria estatal, mientras que la de TPO a las autonómicas.

Esta situación de conflictividad ha llegado al Consejo a través de la formulación de quejas por parte de los contribuyentes. Por ello, en las páginas que siguen, vamos a intentar plasmar, en primer lugar, el estado actual de la cuestión, caracterizado, como hemos dicho, por una gran diversidad de pronunciamientos administrativos y judiciales muy diversos. A continuación y para

finalizar, se formulará una propuesta de modificación normativa, al efecto de que sea la propia Ley la que defina este elemento clave para la sujeción de las operaciones a uno u otro tributo. Este es, a nuestro juicio, el único modo de finalizar la polémica existente.

2. Estado de la cuestión: diversidad de criterios en la doctrina administrativa y la jurisprudencia

2.1. La doctrina administrativa "mayoritaria": la utilización de un criterio material

La doctrina administrativa -expresada en las resoluciones del TEAC de 1 de febrero de 1995 (JT 1995, 385), 23 de marzo de 1995 (JT 1995, 627), 22 de junio de 1995 (JT 1995, 1103), 30 de enero de 1997 (JT 1997, 311), 12 de junio de 1997 (JT 1997, 953), 10 de julio de 1998 (JT 1998, 1678) y 21 de octubre de 1998 (JT 1998,1869)- considera que cuando la Ley menciona los terrenos en curso de urbanización se está refiriendo a las operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno o, en otro término, al proceso físico de producción de suelo edificable.

En consecuencia, se considera exenta la transmisión de un terreno realizada con anterioridad a dicho momento. En sentido contrario, la exención sólo resulta excluida si las obras han comenzado, efectivamente, antes de la transmisión, no siendo suficiente que se haya aprobado el proyecto de urbanización, que se haya aportado el terreno a una Junta de Compensación o que se encuentre aprobado el correspondiente Plan Parcial.

En este sentido, el Informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, de 26 de mayo de 1995, afirma que "por urbanización debe entenderse, por tanto, la realización efectiva de las obras necesarias para que el inmueble adquiera tal condición. La aprobación del planeamiento urbanístico y del consiguiente proyecto de urbanización (incluido el de compensación), aunque afectan evidentemente a la situación y valor del terreno no suponen la dotación efectiva de servicios e infraestructuras, por lo que no cabe calificar dichas actuaciones como de urbanización del terreno propiamente dicho".

2.2. La interpretación de la Audiencia Nacional: la utilización de un criterio jurídico.

Sin embargo, el criterio seguido por parte de nuestra jurisprudencia resulta radicalmente opuesto. Así, las SSAN de 22 de abril de 1997 (JT 1997, 489), 2 de abril de 1998 (JT 1998, 757) y 16 de mayo de 2000 (JT 2000,1966), entienden que debe considerarse que están en curso de urbanización aquellos terrenos sobre los que existe Plan Parcial de Ordenación del suelo y Junta de Compensación, ya que así se deduce de la legislación urbanística.

Así, las dos últimas resoluciones citadas parten del hecho de que "ni la Ley ni el reglamento del IVA define lo que se entiende por «curso de urbanización» y por ello lo correcto ha de ser acudir a las normas urbanísticas, para conocer el alcance que ha de tener tal expresión". En consecuencia, lo relevante es que "la disposición transitoria tercera del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976, estableció que los planes parciales... se entendió que estaban en curso de ejecución, en el sistema de compensación, cuando se hubieren aprobado por el órgano urbanístico competente la constitución de la Junta de Compensación".

Esta doctrina ha sido refrendada, de manera categórica, por las más recientes SSAN de 1 de junio de 2001 (JT 2001, 1602), 18 de julio de 2001 (JT 2001, 1578) y 15 de marzo de 2002 (JUR 2002, 144523), donde se afirma que "el apartado a) del núm. 20 art. 8.1 de la Ley del IVA no exige que se haya producido una transformación material del terreno, sino que la expresión "en curso de urbanización" comprende también los supuestos en que se han aprobado definitivamente los instrumentos del planeamiento urbanístico que suponen la adquisición del derecho a urbanizar".

2.3. La toma de partido por parte de nuestro Tribunal Supremo: ratificación del criterio material

Las dos posiciones que acabamos de describir presentan argumentos a su favor A simple vista, puede parecer más correcta la posición del TEAC, que atiende al momento en que se inician materialmente las obras. Y ello porque, aparentemente, dicha interpretación resulta coherente con la finalidad perseguida por la exención. Así, mientras que el terreno no ha empezado a transformarse no hay ningún valor añadido que deba ser sometido al IVA. Por tanto, las transmisiones realizadas hasta entonces constituyen un tráfico civil de los bienes, exento de IVA y sujeto a TPO.

Precisamente, ésta ha sido la argumentación empleada por la STS de 19 de abril de 2003 (RJ 2003, 4010) para respaldar la posición administrativa. Así, acude a la Exposición de Motivos de la anterior Ley reguladora del impuesto, donde se afirma que la finalidad de las exenciones inmobiliarias no es otra que la de someter a gravamen, exclusivamente, el proceso de producción de las edificaciones. Dicha constatación lleva al Tribunal a afirmar que "el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término, para lo cual es relevante, por supuesto, que exista Junta de Compensación, no es bastante para declarar la exención, pues ésta lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas".

Frente a este razonamiento, sin embargo, pueden oponerse también relevantes argumentos. De un lado, tal y como indican las resoluciones citadas de la Audiencia Nacional, el concepto de terrenos en curso de urbanización o urbanizados es, sobre todo, jurídico, por lo que, a falta de una definición en el ordenamiento tributario, debe acudirse a la legislación reguladora de la materia. De otro lado, es cierto que la legislación del impuesto sólo pretende someter a gravamen las transmisiones de terrenos que ya se hayan incorporado al proceso productivo de edificaciones. Pero también puede entenderse, razonablemente, que aquella incorporación se inicia a partir de la aprobación de los instrumentos jurídicos que ponen en marcha su urbanización.

2.4. Nuevas posiciones de la doctrina administrativa: la asunción de un criterio mixto

Una solución distinta a las expuestas, es la de considerar que existe un terreno en curso de urbanización desde el momento de la aprobación del proyecto de urbanización. Esta tercera posibilidad supone admitir la doctrina del TEAC, en el sentido de afirmar que el terreno está en curso de urbanización desde que se inicia el proceso de producción encaminado a la obtención de suelo edificable. No obstante, difiere de esta doctrina administrativa en el momento en que se considera iniciado dicho proceso, que, según esta posición, no comienza con la realización material de las obras, sino con la referida aprobación del proyecto de urbanización.

Estas posiciones, más matizadas, parecen que empiezan a ser acogidas por algún pronunciamiento, todavía aislado. Es el caso de la resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2003 (JT 2004, 314), que excluye la exención porque, en el supuesto examinado, había tenido lugar la aprobación definitiva del proyecto de urbanización y también se había formalizado acta de inicio y comprobación del replanteo para comenzar las obras de urbanización. Como puede observarse, el órgano económico-administrativo parece seguir empleando el mismo criterio, exigiendo el inicio de las obras. Pero, al menos, fija dicho comienzo en un momento preciso, como es el acta de replanteo. Es más, se apunta, curiosamente, una vuelta hacia la utilización de un criterio jurídico. Curiosamente, cuando el Tribunal Supremo ha ratificado la procedencia de acudir a los datos de hecho.

3. Conclusión: la necesidad de una regulación expresa

A la hora de enfrentarnos a esta cuestión no puede olvidarse que, como señalábamos al comienzo, nos encontramos en la frontera ente el IVA y la modalidad de TPO del ITPAJD. Si tenemos en cuenta que la gestión y recaudación del primero corresponde al Estado, mientras que la del segundo a las Comunidades Autónomas, el conflicto parece asegurado. En efecto, hasta el momento –y pese a los intentos habidos- no puede afirmarse que exista una coordinación entre las Administraciones implicadas acerca de los criterios interpretativos a utilizar en relación con esta excepción a la exención de IVA.

Las consecuencias de lo anterior no son nada favorables para los contribuyentes. Estos, con cierta frecuencia, después de haber soportado una repercusión de IVA, se ven obligados, como consecuencia de una actuación comprobadora de la Comunidad Autónoma, a ingresar el ITPAJD, y viceversa. Además, la devolución del impuesto pagado indebidamente no suele ser fácil. En ocasiones, ya que sólo después de los correspondientes recursos podrá saberse cuál fue el ingreso "indebido", puesto que las dos Administraciones consideran que es el correspondiente al impuesto que no gestionan. En otros casos, porque la propia mecánica del IVA obliga a que la solicitud del ingreso indebido la efectúe una persona -el sujeto pasivo, empresario o profesional transmitente- distinta de aquél que ha soportado el pago de los dos tributos (el sujeto repercutido y adquirente del inmueble).

Si a todo lo anterior añadimos la existencia de una profunda disparidad en los criterios empleados por nuestra jurisprudencia, el grado de inseguridad resulta intolerable. Por ello, resulta absolutamente necesario que la propia LIVA precise, de manera expresa, cuál es el concepto de terrenos en curso de urbanización. En tanto esto no suceda, nos tememos que los sujetos pasivos van a tener serias dificultades para conocer, con una mínima dosis de seguridad, si las transmisiones que efectúen se encuentran o no exentas de IVA.

A estos efectos, creemos que resulta prácticamente irrelevante que se opte por cualquiera de los criterios que hemos expuesto, ya que existen argumentos suficientes para sostener cualquiera de ellos. Lo verdaderamente importante es que se formule de manera expresa y que permita, en todo caso, partir de una fecha conocida y constatable por Administración y ciudadano. Por ello mismo, puede adoptarse el criterio material, que parece ser el preferido por la Administración, aunque advirtiendo al contribuyente de la necesidad de contar con una prueba cierta del momento de comienzo de las obras.

De acuerdo con las ideas anteriores, entendemos que debe añadirse al art. 20.Uno.20º de la LIVA un párrafo similar al que sigue a continuación:

"A efectos de la presente Ley, se entiende que los terrenos se encuentran en curso de urbanización desde la fecha, debidamente acreditada, en que se inicien materialmente las obras de transformación de los mismos".

PROPUESTA 3/2005

MODIFICACIÓN NORMATIVA EN EL IRPF PARA QUE LOS AUTOMÓVILES DE TURISMO DESTINADOS A ACTIVIDADES ECONÓMICAS SE CONSIDEREN AFECTOS, AL MENOS EN EL 50%

El Consejo para la Defensa del Contribuyente en su sesión plenaria del 27 de abril de 2005, ha aprobado elevar a V.E. la propuesta que a continuación se expone, previa motivación.

Motivación

Para la realización de sus actividades económicas los empresarios y profesionales necesitan, generalmente, la organización de factores productivos, que, en el caso de bienes y derechos, al existir un patrimonio personal y otro afecto a las actividades empresariales y profesionales, puede dar lugar al trasvase de bienes de uno a otro patrimonio, así como a la utilización alternativa para fines particulares y de la actividad de un mismo bien. El que un bien se considere afecto o no a la actividad económica tiene efectos en el cómputo de ingresos y gastos vinculados a dicho bien. Por ello, en relación con los bienes afectos, en la normativa del IRPF y del IVA se establece la siguiente regulación:

1. El artículo 27 de la LIRPF regula los requisitos exigibles para considerar que un elemento patrimonial está afecto a una actividad económica, estableciéndose que los elementos patrimoniales afectos deben ser necesarios para la obtención de los ingresos.

2. El artículo 21 del RIR establece que solo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma. No entendiéndose afectados aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante en los términos previstos en el propio RIR (vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, los destinados a la prestación de servicios de viajeros mediante contraprestación, los destinados a los desplazamientos de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación, los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales y los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad).

   Tampoco se considerarán afectados, aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que este obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Este desarrollo reglamentario es el que motiva la necesidad de probar por parte del contribuyente, titular de una actividad económica, que el automóvil de turismo no se utiliza para fines privados, sino exclusivamente para la actividad económica. Prueba que, aún aplicándole todas las prerrogativas que la LGT otorga a la prueba en cuanto a medios, conduce a que el criterio administrativo tienda a considerar que los automóviles de turismo nunca están afectos, pues siempre, de una manera u otra, se utilizan para necesidades privadas. Tanto si se dispone de un solo vehículo como de varios.

4. El artículo 95 de la Ley del IVA regula las limitaciones del derecho a deducir las cuotas soportadas, sobre todo en relación con la no afectación exclusiva y directa de los bienes, excluyéndose la deducción cuando se utiliza alternativamente el bien para fines de la actividad y privados.

No obstante, cuando se trate de automóviles de turismo, se presumirán afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50%, aún cuando se de ese uso alternativo. En consecuencia, se considera afecto, al menos, el 50%, salvo que se pruebe un porcentaje mayor.

5. En el IRPF no existe esta excepción a la exclusividad en la afectación de los automóviles de turismo por lo que el contribuyente se encuentra con un doble régimen para un mismo vehículo, afectación mínima del 50% sin prueba en el IVA, y necesidad de probar la afectación exclusiva por el 100% en el IRPF. Esta dualidad confunde al contribuyente, pues en el IRPF ningún gasto vinculado al automóvil de turismo va a tener la consideración de deducible.

Propuesta

Desde el Consejo para la Defensa del Contribuyente se han analizado diferentes quejas en relación con la dificultad y, a veces, la imposibilidad de la prueba exigida en el IRPF, así como la diferente regulación que existe con el IVA, cuando estamos en supuestos en los que en los dos impuestos se ejerce una actividad económica. Por ello, desde este Consejo se propone que este tipo de vehículos de turismo tengan un tratamiento similar en ambos impuestos en relación con la aplicación de las reglas de afectación de bienes en el ámbito de las actividades económicas.

PROPUESTA 4/2005

REFORMA EN MATERIA DE NOTIFICACIONES

Se ha recibido en el Consejo de Defensa del Contribuyente queja sobre la práctica de las notificaciones tributarias, por cuanto en algún supuesto podría vulnerar el derecho a la intimidad, derecho que está protegido por la Constitución en su artículo 18.

Así en el supuesto de que se haga cargo de la notificación cualquier persona que se encuentre en el domicilio del interesado, que no sea su representante, y haga constar su identidad, o los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios, puede suceder que éstos accedan al contenido de dicho acto, pudiendo provocar una invasión en la esfera de la intimidad del contribuyente.

Por ello, para preservar este derecho constitucionalmente garantizado, pero sin merma tampoco del principio constitucional de actuación de las Administraciones Públicas, en este caso, la Tributaria, de eficacia (art. 103 CE), podría aprovecharse la actual tramitación de los desarrollos reglamentarios de la LGT para incluir alguna medida en relación a tal fin.

Así, en los artículos que regulan las notificaciones tributarias, podría añadirse un apartado, con una redacción del siguiente tenor:

“Cuando se haga cargo de la notificación cualquier persona que no sea el obligado tributario o su representante, se adoptarán las medidas necesarias para que el receptor sólo tenga conocimiento del acto notificado, preservando la confidencialidad de los datos”.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2006

PROPUESTA 1/2006

MODIFICACIÓN NORMATIVA EN EL IRPF PARA QUE LAS PLAZAS DE GARAJE DESTINADAS A USO PROPIO DEN DERECHO A LA DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA Y NO GENEREN IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS

Motivación

En el IRPF las plazas de garaje no arrendadas ni afectas a actividades económicas tienen que tributar por la renta imputada de acuerdo con el artículo 87 de la LIRPF, excepto que se hayan acogido a la deducción por adquisición de vivienda habitual que se regula en el artículo 69 de la LIRPF, aunque en el mismo no se desarrolla el concepto de vivienda habitual y su ámbito de aplicación sino que es en el RIR donde se realiza. En efecto, es en el artículo 53 del RIR donde se delimita el concepto de vivienda habitual y, a su vez, en el artículo 54 del RIR en el que se asimila la adquisición de plazas de garajes a la adquisición de vivienda con un máximo de dos, siempre que se adquieran conjuntamente y no de manera independiente. Por su parte, en el artículo 91 de la LIVA establece también el límite de dos plazas de garaje siempre que se transmitan conjuntamente.

Esta regulación, no exenta de determinadas complejidades prácticas, incluye dentro del concepto de adquisición de vivienda las plazas de garaje tanto a efectos de aplicación de la deducción por adquisición de vivienda, como para la no imputación de rendimientos del capital inmobiliario cuando dichas plazas de garaje se hayan asimilado a la adquisición de vivienda y sigan siendo utilizadas por su propietario.

Sin embargo, en muchas ocasiones la adquisición de las plazas de garaje no se va a realizar de manera simultánea a la compra de la vivienda por múltiples razones, como que en ese momento no había ninguna plaza a la venta en el inmueble o porque no se necesitaba al no disponer de vehículo o no se contaba con medios financieros suficientes para su adquisición. Toda esta casuística se puede complicar según consideremos que se compra la plaza al mismo vendedor de la vivienda, a otro distinto, en el mismo inmueble o en otro diferente.

El criterio interpretativo mantenido hasta ahora ha sido considerar que se incluye dentro del derecho a la deducción por adquisición de vivienda cuando la plaza de garaje se compre en el mismo inmueble y simultáneamente y con la vivienda. Si se cumplen estos requisitos no existe imputación de rendimientos del capital inmobiliario por dichas plazas mientras se destinen a uso propio.

Sin embargo, con este criterio se pueden dar situaciones de inequidad, como cuando un contribuyente con recursos financieros suficientes adquiera simultáneamente la vivienda con dos plazas de garaje y se aplique la deducción y la no imputación de rendimientos, mientras que otro contribuyente que solo pudo comprar la vivienda y que por insuficiencia de recursos no adquirió en ese momento la plaza de garaje, que adquiere después en ese mismo inmueble, se le niega el derecho a la deducción y, además, debe imputar un rendimiento por la misma. O cuando se adquieren la vivienda y la plaza de garaje conjuntamente al mismo vendedor pero en diferentes inmuebles en la misma calle. Es obvio que si el legislador quiso fomentar la adquisición de estos bienes inmuebles su aplicación práctica debe realizarse con la mayor equidad posible.

PROPUESTA 2/2006

MODIFICACIÓN DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, EN LO ATINENTE AL PLAZO DE INTERPOSICIÓN DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS CONTRA ACTOS Y RESOLUCIONES EN CASO DE SILENCIO NEGATIVO

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente, con ocasión de quejas presentadas por los contribuyentes, ha constatado la existencia de algunos problemas que se derivan de la regulación actual del plazo de un mes para interponer reclamaciones económico-administrativas transcurrido el plazo para resolver los actos contra actos y resoluciones sin que los mismos hayan sido notificados.

El apartado uno del artículo 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dedicado a la iniciación del procedimiento económico-administrativo general establece que "La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar... desde el siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo...". Este apartado también es aplicable a las reclamaciones tramitadas por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, pues el apartado 3 del artículo 245 de la misma Ley remite, a falta de norma expresa en la Sección 3a del Capítulo IV del Título IV, a lo dispuesto en el mencionado Capítulo IV y, por tanto, al citado apartado. Por otro lado, el apartado cuarto del artículo 225 de la repetida Ley 58/2003, referido a la resolución del recurso de reposición, establece que "Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente".

Lo anterior parece conllevar que el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa en el procedimiento general y en el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, en caso de que el acto no haya sido dictado y notificado en el plazo correspondiente, se cuenta a partir del día siguiente a aquél en que termine el plazo para resolver y pasado el plazo de un mes dicha reclamación resultaría inadmisible por haberse presentado fuera de plazo. Por ejemplo, si el recurso de reposición interpuesto contra un acto no se resuelve y notifica en el plazo de un mes desde la interposición, la reclamación económico-administrativa debería presentarse dentro del plazo de un mes a contar desde que dicho recurso se entiende desestimado por silencio negativo. Presentada la reclamación posteriormente a dicho mes, aunque el repetido recurso de reposición no hubiera sido resuelto de forma expresa, la resolución se consideraría inadmisible por haberse presentado fuera de plazo.

Lo mismo parece ocurrir con el plazo para interponer el recurso de alzada ordinario, que según el artículo 241 de la Ley 58/2003 también es de "un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones", ya que el apartado uno del artículo 240 de la misma Ley establece que "La duración del procedimiento en cualquier de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado".

Aunque podría discutirse la anterior interpretación, tanto respecto a la reclamación en primera o única instancia, como respecto al recurso de alzada ordinario, el Tribunal Económico-Administrativo apoya dicha interpretación, entre otras, en la resolución de 4 de marzo de 2005 (R.G. 387/2005) y la doctrina reiterada de dicho Tribunal vincula a la Administración tributaria, de acuerdo con el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003.

Ahora bien, no parece que desde el punto de vista de los derechos y garantías de los obligados tributarios tenga sentido este excesivo formalismo, sobre todo si se tiene en cuenta que previamente la propia Administración tributaria ha incumplido un plazo para resolver que venía fijado legalmente. Es cierto que puede argumentarse que no se produce indefensión, ya que la Administración tributaria está obligada a resolver expresamente y, contra el acto o resolución expresa, puede el interesado interponer la reclamación económico-administrativa en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación. Sin embargo, en la práctica este Consejo para la Defensa del Contribuyente viene constatando que la tardanza en la resolución cuando se ha pasado el plazo de un mes para la reclamación o recurso en vía económico-administrativa contra la desestimación por silencio puede suponer un incentivo a que el órgano que incumple siga tardando aún mas en resolver, lo que provoca un mayor retraso en la interposición y resolución de la citada reclamación o recurso en vía económico-administrativa.

Por otro lado, la normativa tributaria es mucho más exigente en caso de desestimación presunta que otras normas, lo que dificulta las posibilidades de recurso de los obligados tributarios. Por ejemplo, el plazo para el recurso contencioso-administrativo, que es de 2 meses, se amplía a 6 meses en dicho caso.

Además, no parece que tenga sentido obligar a una especial diligencia al obligado tributario respecto al cumplimiento de un breve plazo, cuando la propia Administración no ha cumplido con su previa obligación de resolver en plazo, para la que cabe encontrar apoyo en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, Por ejemplo, el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, si bien hay que reconocer con la normativa económico-administrativa anterior del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1996 que tenía diferente redacción, había concluido que el plazo para interponer el recurso de alzada, una vez pasado el plazo de un año para resolver la reclamación en primera instancia, abarca cualquier momento pasado el plazo de 1 año y antes de la notificación expresa de la resolución, como reflejaban las resoluciones de 24-1-2003 (R.G. 2446/1999) y 7-3-2003 (R.G. 6343/1999) citando jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC 6/1986, de 21 de enero y 204/1987, de 21 de diciembre) y del Tribunal Supremo (STS 25-3-1994, 29-11-1998 ó 4-2-2002).

En todo caso, el Consejo para la Defensa del Contribuyente respetando la independencia funcional del Tribunal Económico-Administrativo Central, considera que puesto que existe un criterio en este sentido, cabe proponer una modificación normativa en la que se establezca que el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa y el recurso de alzada ordinario en caso de desestimación presunta sería desde que ha pasado el plazo para resolver hasta el momento en que se notificara el acto o resolución expreso, lo que redundaría en una mayor seguridad jurídica del contribuyente.

Por todo lo anterior, de acuerdo con la motivación expuesta, se eleva a la siguiente

Propuesta

Que por los órganos competentes de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos se estudie una modificación normativa de la Ley General Tributaria que admita expresamente que puede interponerse reclamación económico-administrativa o recurso de alzada ordinario en caso de desestimación presunta desde el momento en que ha pasado el plazo para resolver hasta el momento en que se notificara el acto o resolución expresa.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2007

PROPUESTA 1/2007

NOTIFICACIONES MEDIANTE AGENTE TRIBUTARIO. AVISO DE LLEGADA EN EL CORRESPONDIENTE CASILLERO DOMICILIARIO

Motivación

Con motivo del examen de quejas referentes al conocimiento de notificaciones de actos tributarios por parte de los contribuyentes, el Consejo para la Defensa del Contribuyente ha estimado oportuno incluir una disposición reglamentaria similar a la establecida en el art. 42.3 del Reglamento de prestación de los servicios postales en los Reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria, donde se disponga que "después de dos intentos infructuosos por parte del Agente de la Hacienda Pública se deje aviso de llegada y así se haga constar oportunamente en la diligencia." Con ello se pretende facilitar a los obligados tributarios el conocimiento de las notificaciones y, por lo tanto, una mayor seguridad jurídica.

En efecto, dicho artículo del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de prestación de los servicios postales, dispone que "una vez realizados los dos intentos sin éxito, el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal deberá depositar en lista las notificaciones, durante el plazo máximo de un mes, a cuyo fin se procederá a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, debiendo constar en el mismo, además de la dependencia y plazo de permanencia en lista de la notificación, las circunstancias expresadas relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso tendrá carácter ordinario."

La Dirección General de la Agencia Tributaria también se muestra conforme con esta propuesta.

Es cierto que de la efectiva inclusión en el casillero no queda constancia alguna, del mismo modo que nada induce a pensar que el destinatario recoja ese aviso. La efectividad de una notificación así practicada queda en manos del interesado.

De otra parte, en el Manual de Recaudación elaborado por el Departamento de Recaudación en lo relativo a la práctica de notificaciones mediante Agente Tributario, establece la conveniencia de extender por duplicado una diligencia de constancia de hechos suscrita por el Agente en la que se reflejan las circunstancias del intento de notificación, así como la identificación del acto cuya notificación se intenta, requiriendo al interesado para que ante la imposibilidad de haber podido efectuar la notificación se persone en las oficinas de la dependencia al objeto de hacérsele entrega del acto, debiendo dejarse uno de los ejemplares en el domicilio del interesado e incorporándose otro al expediente administrativo para dejar constancia del intento de notificación.

Como se puede observar, no queda realmente constancia fehaciente de la notificación. Sin embargo, sí que es un medio más para permitir el conocimiento de la misma por parte del obligado tributario, reforzando las garantías de sus derechos y proporcionando una mayor seguridad jurídica y, por otro lado, se refuerzan los argumentos de la Administración ante las maniobras obstaculizadoras de algunos contribuyentes que alegan indefensión por no haber conocido el contenido del acto. Es decir, cuanto más medios ponga la Administración para hacer llegar a los contribuyentes el contenido de sus actos, siempre y cuando ello no suponga una merma en la eficacia de su actuación, más razones tendrá para rebatir las argumentaciones contrarias.

Propuesta

Por todo ello, se propone añadir un tercer párrafo en el artículo 114.1 del Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, donde se disponga lo siguiente:

"Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito, el Agente procederá a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y las circunstancias relativas al segundo intento de entrega."

PROPUESTA 2/2007

DISMINUCIÓN DE LOS PLAZOS DE SUMINISTRO DE INFORMACIÓN SOBRE LOS PAGOS REALIZADOS POR LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN PERIODO EJECUTIVO

Motivación

De acuerdo con el artículo 167 1 Ley General Tributaria el procedimiento de apremio "se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta Ley y se le requerirá para que efectúe el pago".

El problema es que iniciado el período ejecutivo, el contribuyente espera al último día para efectuar el ingreso de la deuda en la Entidad Colaboradora, pero una vez se ha realizado el pago dicha entidad no remite la información de dicho pago a la AEAT inmediatamente por lo que Recaudación continua el procedimiento de apremio, iniciándose generalmente el embargo de bienes del contribuyente

El hecho de que las Entidades Colaboradoras no suministren rápidamente a los Órganos de Recaudación la información relativa a los ingresos hace que provoque quejas de los contribuyentes. Por ello se requiere agilizar la gestión en la aportación de la información para lo que hay que acortar los plazos que tienen las Entidades Colaboradoras con el fin de facilitar un seguimiento puntual por parte de los Órganos de Recaudación de la AEAT del cumplimiento de las obligaciones de los obligados al pago.

La consecuencia para los contribuyentes es que después de haber ingresado su deuda tributaria la AEAT les vuelve a exigir otra vez dicha deuda, en fase de embargo, y además enterándose generalmente el contribuyente por la entidad colaboradora. Todo esto tiene efectos negativos, pues perjudican al contribuyente y deteriora la imagen de la AEAT.

Además, podemos hacer referencia a otras situaciones particulares como los perjuicios ocasionados a los contratistas que tienen deudas y las pagan para que se le pueda otorgar el certificado de contratistas y no le dan el certificado inmediatamente después de efectuar el pago, así como a todos aquellos que soliciten certificados de estar al corriente de las obligaciones tributarias cuando han satisfecho una deuda el día anterior y no le dan dicho certificado por no constar en la base de datos de la AEAT que se ha realizado el pago.

Propuesta

En consecuencia, se propone la modificación de la Orden de 28 de junio de 2007 por la que se regula la aportación de información por las entidades colaboradoras relativa a los ingresos por ellas recaudadas, con el fin de acortar al máximo los plazos de suministro de información sobre los pagos realizados por los obligados tributarios en período ejecutivo.

PROPUESTA 3/2007

EXTENSIÓN DE LOS EFECTOS INTERRUPTIVOS DE LA PRESCRIPCIÓN DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA A LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN DE LAS OBLIGACIONES CONEXAS POR APLICACIÓN DE UN RÉGIMEN DE DIFERIMIENTO

Motivación

La existencia de obligaciones tributarias que pueden tener vinculadas otras obligaciones tributarias de las que derive una conexión basada en la aplicación de incentivos fiscales a través del mecanismo aplicativo del diferimiento presenta particularidades en materia de prescripción que no han sido resueltas satisfactoriamente por parte del legislador.

La tributación diferida, de la que existen muchos ejemplos en nuestro ordenamiento tributario, supone un cierto beneficio o incentivo fiscal consistente en diferir la tributación, o en su caso la aplicación de una deducción, a los años siguientes o posteriores al momento en que debiera tributar o aplicarse la deducción.

La cuestión jurídica que se plantea, pues, es la de los efectos que pudiera desplegar la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria "originaria" sobre las obligaciones tributarias diferidas que no son sino causa del hecho de no tributar en el momento de la realización del hecho imponible. El problema surge de casos en los que iniciado un procedimiento inspector sobre una obligación tributaria concreta y referida a un período impositivo concreto y la comprobación tenga por objeto determinar si es o no es procedente la aplicación de un régimen de diferimiento, lo cual puede implicar, si el resultado de dicha comprobación es declarar improcedente el diferimiento dictando la correspondiente liquidación, que el contribuyente haya de tributar de forma distinta a la que se produjo.

En este caso y especialmente cuando el procedimiento inspector se prolongue durante un importante número de años, sin que llegue a producirse la prescripción de la obligación tributaria investigada, puede ocurrir que el contribuyente se vea en una situación jurídica de inseguridad e indefensión derivada por la imposibilidad de solicitar la devolución de los ingresos indebidos por los tributos pagados en relación con algún o algunos de los ejercicios en los que aplicó el diferimiento declarado improcedente en el procedimiento inspector ya que, como consecuencia de la aplicación de su propio plazo de prescripción no interrumpido, se encontraría prescrito el derecho a la solicitud de la mencionada devolución.

De acuerdo con la legislación vigente, las actuaciones realizadas en el marco de un procedimiento inspector van referidas a una obligación tributaria concreta y el efecto interruptivo de las mismas se circunscribe a la deuda o deudas tributarias a que se refieran dichas actuaciones. No parece que pueda realizarse una interpretación extensiva y considerar que tales actuaciones interruptivas referidas a la obligación tributaria del periodo impositivo en el que se produjo el hecho imponible puedan afectar a las obligaciones tributarias diferidas y que son causa de la primera. Por ello pudiera darse la circunstancia de que fijada en un acta de la Inspección la improcedencia de la aplicación del diferimiento y por extensión la necesaria tributación de la totalidad del beneficio en un único periodo impositivo (el investigado), la pretensión del contribuyente de solicitar la devolución de los impuestos pagados en los años sucesivos como consecuencia de la aplicación de un régimen de diferimiento -ahora considerados indebidos- pueda resultar imposible por la aplicación del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos.

El artículo 67.1 LGT señala que el plazo de prescripción comenzará a computarse desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido. La no interrupción del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos en los períodos de diferimiento como consecuencia de las actuaciones desarrolladas por la Administración en relación con la obligación y período impositivos "originarios", podría hacer imposible la solicitud de devolución de los ingresos indebidos y motivar un doble pago o tributación, si acaso parcial, si hubiera prescrito alguno de los períodos impositivos del diferimiento.

Tampoco resulta útil en este caso, la regla especial del cómputo del plazo de prescripción en los supuestos de devolución de ingresos indebidos recogido en el artículo 67.1 LGT y que establece que si el ingreso indebido fue declarado como tal por una sentencia o resolución administrativa, el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución comienza a contarse desde el día siguiente al día en que la resolución o sentencia hubiera alcanzado firmeza. En los supuestos en los que se resuelve un procedimiento inspector declarando la improcedencia de la aplicación de un régimen de diferimiento, no se deriva una declaración de ingreso indebido, razón por la cual no procede aplicar la citada regla especial referida al cómputo del plazo de prescripción de la devolución de ingresos indebidos.

Por todo ello, el Consejo entiende que procede formular una propuesta normativa para evitar la situación de inseguridad jurídica que supone una doble tributación que coloque al contribuyente en una situación de indefensión dada la imposibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos relativos a algún período impositivo del diferimiento que ha sido declarado improcedente y ello por la consumación de la prescripción de tales obligaciones. Situación ésta cuyo motivo es la no interrupción de la prescripción por ninguna actuación de la Administración relativa a otra obligación de otro período impositivo.

La propuesta concreta debería plantear la extensión de los efectos interruptivos de la prescripción de una obligación tributaria a los plazos de prescripción de las obligaciones conexas por aplicación de un régimen de diferimiento, de modo que el inicio de un procedimiento inspector sobre una obligación tributaria referida a un período impositivo en el que se valore la procedencia o no en la aplicación de un régimen de diferimiento en el que están implicados diferentes obligaciones tributarias en diferentes períodos impositivos, debería tener efectos interruptivos en los plazos de prescripción de todas las obligaciones vinculadas a la obligación "originaria" y diferidas.

Propuesta

Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria

Añadir un nuevo apartado c) al artículo 68.3º con el siguiente texto:

> *"c) En el caso de los ingresos efectuados como consecuencia de los supuestos de diferimiento establecidos en la ley del impuesto, por cualquier actuación de la Administración tributaria a que se refiere el apartado 1.a) en relación con los elementos de la obligación tributaria que dio lugar al diferimiento".*

PROPUESTA 4/2007

EXENCIÓN EN EL IRPF DE DETERMINADAS PRESTACIONES ASISTENCIALES PERCIBIDAS POR PERSONAS CON MINUSVALÍA

Motivación

El servicio público de carácter asistencial prestado por el Estado, en cualquiera de sus diferentes niveles políticos de gobierno, ya sea mediante la prestación directa de un servicio público como mediante el abono de una ayuda económica directa, adopta muy diversas modalidades. Así, es posible que sobre una misma persona física, en función de sus circunstancias personales, sobre todo por razón de edad y grado de minusvalía, se conciten ayudas de diferentes niveles de gobierno a la vez, pudiéndose dar el caso de que unas estén exentas y otras no. Esta no exención puede motivar que si la persona beneficiaria de las mismas obtiene rentas de otro pagador, una pensión reducida, le obligue a presentar declaración, originándose en consecuencia la obligación de declarar con un nivel de rentas inferior al límite excluyente de tal obligación. En este sentido han sido varias las quejas que se han presentado por entender que con una pensión reducida, que no les obliga a declarar, la percepción de una ayuda económica pública por la edad y minusvalía si que les obliga, cuando en realidad entienden que dicha ayuda no es renta disponible que determine una mayor capacidad económica en su perceptor, sino que tal ayuda viene a satisfacer necesidades vitales de personas que por razones de edad y minusvalía el Estado debería satisfacer mediante la prestación de un servicio público sustitutorio de la renta percibida

Propuesta

En consecuencia, aunque el artículo 7 de la LIRPF regula un conjunto de supuestos de exención, entre los que se encuentran bastantes de los servicios asistenciales del Estado, cabría contemplar otros supuestos dentro de las rentas exentas como aquellos en los que la ayuda económica recibida no determina la existencia de una mayor capacidad económica sustantiva, pero que sin embargo, a ese contribuyente le incluye en la obligación de declarar cuando su capacidad económica no se ha incrementado realmente, dada la finalidad de la ayuda recibida. En particular, se debería considerar que en aquellos casos en los que por la pensión percibida no se tuviese obligación de declarar no se incurra en la misma como consecuencia de la ayuda recibida.

PROPUESTA 5/2007

MODIFICACIÓN DEL CÁLCULO DE LAS RETENCIONES EN EL IRPF DE LOS PAGOS REALIZADOS POR ATENCIÓN A SITUACIONES DE DEPENDENCIA Y ENVEJECIMIENTO Y POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA

Motivación

Las últimas reformas fiscales del IRPF han tratado de reducir la carga fiscal directa e indirecta sobre los contribuyentes mediante una elevación de los mínimos personales y familiares, reducción de las tarifas, posibilidad de regularizar las retenciones a lo largo del periodo impositivo teniendo en cuenta los cambios en la renta y en las circunstancias personales y familiares y, por último, aumentando los limites excluyentes de la obligación de declarar. En su conjunto se ha intentado aproximar el pago a cuenta realizado periódicamente por el contribuyente a través del sistema de retenciones con la cuota final del impuesto si se pagase de una sola vez. En definitiva, se facilita el pago periódico del impuesto a medida que se obtiene la renta y el Tesoro obtiene unos ingresos más acompasados a su ritmo temporal de gasto y ambas partes salen beneficiadas, siempre que el sistema mantenga un equilibrio respecto de esa equivalencia entre el pago anticipado y el definitivo.

No obstante, este equilibrio no se puede exigir para todo tipo de rentas, como es el caso de las que soportan una retención a tipo fijo y se integran después en una base imponible a tarifa progresiva. Sin embargo, en el caso de los rendimientos del trabajo el sistema de pagos a cuenta está estructurado sobre tipos variables y progresivos en función de la renta y de la tarifa del impuesto, siendo precisamente entre estos perceptores de rendimientos donde se presentan los mayores desequilibrios entre los pagos anticipados y la cuota final, con un resultado a devolver que en muchos casos conlleva un tiempo dilatado de más de seis meses hasta su obtención, siendo esta una de las quejas más frecuentes que se presentan ante el CDC después de cada campaña de renta.

El que existan millones de contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo con derecho a devolución obliga a cuestionarse los parámetros sobre los que se aplica el actual sistema de retenciones. En efecto, si tenemos en cuenta las variables que inciden en la cuantificación del tipo de retención,(nivel de renta, tarifa y circunstancias personales y familiares), así como las que afectan al cálculo de la cuota del impuesto (nivel de renta, tarifa, circunstancias personales y familiares, reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y deducciones en la cuota) vemos que para la determinación del tipo de retención no se tienen en cuenta las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y las deducciones en la cuota, siendo destacable que de estas últimas solo tienen interés para nosotros por su elevada cuantía e importancia numérica en cuanto al conjunto de contribuyentes afectados las referidas a la deducción por adquisición de vivienda habitual.

Propuesta

Los beneficios fiscales vinculados a estos dos incentivos son muy importantes para los contribuyentes afectados y para la aplicación del propio impuesto, por lo que podría ser de interés incorporar ambas variables en la determinación del tipo de retención sobre los rendimientos del trabajo. Ahora bien, estos incentivos fiscales están vinculados a un desembolso efectivo de cantidades por parte del contribuyente que, además, puede realizar discrecionalmente a lo largo del periodo impositivo, sometido a los límites y requisitos establecidos. Por ello, para evitar situaciones de arbitraje, como que se comunique al pagador

cantidades próximas a los límites legales máximos de aplicación de fondos para conseguir una reducción de tipos sin que la misma se materialice efectivamente, y ser respetuosos con la carga indirecta que las regularizaciones de las retenciones suponen para el pagador de los rendimientos, la propuesta iría dirigida a que el contribuyente pudiese informar a su pagador de rendimientos del trabajo de los pagos efectivos realizados por reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y deducciones en la cuota, adquisición de vivienda habitual, hasta el 30 de junio de ese año, de tal forma que el retenedor dispone de seis meses para regularizar las retenciones anteriores. Con esta propuesta no se elimina totalmente la necesidad de realizar devoluciones, pero para bastantes contribuyentes sí que puede solucionarles el exceso del pago anticipado del impuesto y para otros, en cualquier caso, minora dicho exceso.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2008

PROPUESTA 1/2008

DEVOLUCIONES A CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES DEL EXCESO SOBRE LA CUOTA DEL IMPUESTO CONSIDERANDO EL MOMENTO DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN Y NO LA FINALIZACIÓN DEL PLAZO PARA EFECTUAR LA MISMA

Motivación

Diversos expedientes tramitados por el Consejo para la Defensa del Contribuyente han puesto de manifiesto los problemas que plantea la actual regulación de las devoluciones a contribuyentes no residentes, en la medida en que la aplicación de dicha normativa puede causar un retraso desproporcionado en la práctica de las devoluciones y un cómputo de los intereses de demora asimismo no proporcional a la tardanza en hacer efectiva la devolución.

El problema tiene su origen en algunos de los plazos previstos para que estos contribuyentes soliciten la devolución. Dichos plazos se establecen en la Orden HAC/3626/2003 de 23 de diciembre que regula, entre otros, los modelos de autoliquidación 210 y 215, sus plazos y forma de presentación.

A la devolución se refiere en el apartado 1.4 de esta Orden, según el cual:

> *"Cuando se haya practicado una retención o ingreso a cuenta sobre la renta del contribuyente superior a la cuota del impuesto, se presentará declaración para solicitar la devolución del exceso sobre la citada cuota, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del Reglamento del Impuesto".*

El apartado 4 de la citada Orden establece los plazos para presentar estas solicitudes de devolución en los siguientes términos:

> *"Las declaraciones con solicitud de devolución podrán presentarse a partir del término del período de declaración e ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta que motivan la devolución en los siguientes plazos:*
>
> *a) Si la solicitud deriva de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, excepto el supuesto contemplado en la letra b) siguiente:*
>
> *Tratándose de rentas devengadas hasta 31 de diciembre de 2002, dos años.*
>
> *Tratándose de rentas devengadas a partir de 1 de enero de 2003, cuatro años, salvo que el Ministro de Hacienda, en el supuesto de falta de reciprocidad, establezca un plazo distinto.*
>
> *b) Si la solicitud deriva de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, tratándose de rentas a las que se refiera una Orden de desarrollo del Convenio, siempre que ésta se encuentre vigente en el momento del devengo, en el plazo previsto en dicha Orden.*
>
> *c) En los restantes casos, cuatro años".*

El plazo de cuatro años previsto en los apartado a) y c) citados, parece a todas luces excesivo en relación con su naturaleza de plazo para la presentación de una declaración. Pero, sobre todo, plantea un problema adicional en relación con el cómputo de los plazos de prescripción (4 años) del reconocimiento del derecho a la devolución y de la obtención de dicha devolución, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

De acuerdo con lo dispuesto en este precepto, el primero de estos plazos se inicia *"...desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo..." y el segundo "...desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo*"

En relación con este tema, es importante tener en cuenta el plazo de que dispone la Administración para la práctica de la liquidación provisional en relación con estas declaraciones.

A este respecto, en cuanto al procedimiento para efectuar la devolución, el artículo 16.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, remite a la Ley del IRPF, lo cual supone la aplicación de lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley 35/2006, según el cual:

> *"...La Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término establecido para la presentación de la declaración".*

Ello supone, en el caso de los plazos citados anteriormente de cuatro años para la presentación de las declaraciones de solicitud de devolución, que la Administración puede no efectuar dicha liquidación hasta que no transcurran los cuatro años, y ello con independencia del momento en el que el contribuyente haya presentado su declaración. Así, por ejemplo, respecto de una declaración presentada en el año 1, la liquidación se practicaría a los seis meses del año 4 y una situación de este tipo, a todas luces contraria al principio de proporcionalidad y a la lógica de la justicia que exige la efectividad de los derechos de los contribuyentes, está sin embargo amparada en una interpretación literal del precepto transcrito y no podría considerarse demora de la Administración en sentido técnico estricto.

En definitiva, la aplicación conjunta de toda esta normativa con la consecuencia de un cómputo acumulativo de los distintos plazos citados y en el supuesto de un contribuyente que presentara su declaración al principio del plazo habilitado para ello, podría dar lugar a un notable retraso en la obtención efectiva de la devolución.

Paradójicamente como ya se ha advertido, no todo ese retraso se consideraría una demora en sentido técnico, siendo éste el segundo de los problemas que citamos inicialmente, relativo al cómputo de los intereses de demora.

Parece evidente que al tratarse de un supuesto de devolución, es aplicable lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley General Tributaria, según el cual:

> *"Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución."*

Es evidente que al computar la demora a partir del transcurso del plazo para efectuar la liquidación, la desproporción anteriormente denunciada provoca, asimismo, una desproporción (en este caso, por defecto) en el cómputo de los intereses en relación con el retraso que, efectivamente, puede haber experimentado la efectiva devolución del impuesto.

Así, en el ejemplo anterior, un contribuyente que presenta la declaración solicitando la devolución en el año 1 y obtiene una liquidación provisional transcurridos ocho meses del año 4, sólo obtendría intereses por una "demora" de dos meses.

Propuesta

A la vista de los problemas planteados por la normativa expuesta, este Consejo considera que una solución más adecuada con el principio de proporcionalidad y desde esta perspectiva, más acorde con la necesidad de garantizar la efectividad de los derechos de los contribuyentes, exige que el cómputo para el reconocimiento del derecho a la devolución mediante la correspondiente liquidación provisional se inicie desde el momento en que el contribuyente presente la declaración en la que solicite la devolución. Solución ésta que puede venir por la vía de la interpretación correctora de la normativa citada o bien mediante la oportuna modificación normativa.

PROPUESTA 2/2008

OBLIGACIÓN DE DECLARAR EN LOS SUPUESTOS DE NO EJERCICIO DE LOS BENEFICIOS FISCALES RECOGIDOS EN EL ARTÍCULO 96.4 DE LA LEY DEL IRPF

Motivación

Diversos expedientes tramitados por el Consejo para la Defensa del Contribuyente han puesto de manifiesto los problemas que plantea la actual regulación de la obligación de declarar establecida en el apartado 4 del artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante LIRPF, en la medida en que la aplicación de dicha normativa puede causar confusión en torno a la oportunidad de presentar o no declaración por parte del contribuyente.

El problema tiene su origen en la redacción del mencionado apartado, que textualmente dice:

> *"4. Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por inversión en vivienda, por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente".*

Parece evidente que la intención del legislador es que los contribuyentes excluidos de presentar declaración en virtud de los apartados anteriores del artículo 96 de la LIRPF, quedan obligados a presentarla cuando tengan derecho a la deducción por inversión en vivienda, por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional, o realicen aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia o mutualidades de previsión social, que reduzcan la base imponible, y deseen ejercitar tales derechos.

No resultaría procedente que los órganos de gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria puedan iniciar los correspondientes requerimientos por no presentar declaración del Impuesto a quienes, sin estar inicialmente obligados a ello, habiendo realizado, por ejemplo, una aportación a un plan de pensiones o a su cuenta vivienda, no hayan declarado. Estos contribuyentes no harán efectivo su potencial derecho por no haber presentado declaración, pero no deben ser sancionados por ello porque, en definitiva, no están obligados con carácter general (por ejemplo, porque sus rendimientos íntegros del trabajo personal no superan los 22.000 euros anuales) a dicha formalidad.

Sin embargo nos encontramos en la práctica con supuestos en que, basándose en una literalidad excesiva de la norma, los órganos de la Administración Tributaria entienden que por el hecho de tener derecho a las mencionadas reducciones o deducciones, se está obligado a presentar declaración, olvidando que los derechos son renunciables y que sólo su ejercicio es el que exige, como elemento vehicular del mismo, la presentación de la correspondiente declaración del IRPF.

Propuesta

En consecuencia, se propone la siguiente redacción alternativa del artículo 96.4 de la LIRPF:

> *" 4. Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que teniendo derecho a deducción por inversión en vivienda, por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional o que habiendo realizado aportaciones a patrimonios protegidos de las*

personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, ejerciten esos derechos".

No obstante, pudiera examinarse la posibilidad de resolver la cuestión planteada mediante una interpretación de la norma, conforme a su espíritu y finalidad, teniendo en cuenta, además, la redacción del artículo 61 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2009

PROPUESTA 1/2009

MODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA O DE LOS CRITERIOS ADMINISTRATIVOS APLICABLES A LOS BENEFICIOS CONTEMPLADOS EN EL IVA Y EN EL IEDMT EN LA ADQUISICIÓN Y MATRICULACIÓN DE VEHÍCULOS PARA SER UTILIZADOS POR PERSONAS CON DISCAPACIDAD

Motivación

Es recurrente la presentación ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC) de quejas cuya causa es la pérdida de los beneficios fiscales, normalmente por incumplimiento de obligaciones formales, en la adquisición y matriculación de vehículos para ser utilizados por personas con discapacidad, contemplados en las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT). En concreto, la cuestión común que provoca los problemas es el reconocimiento previo del derecho de la persona con discapacidad a los beneficios por parte de la Administración, requisito considerado actualmente como constitutivo, cuyo incumplimiento, normalmente por razones de ignorancia o desinformación, produce el no deseable efecto de que se vean privados de los expresados beneficios contribuyentes que, por la finalidad de la norma, son justos acreedores de los mismos; lo que produce o puede producir la frustración y desafección de un número apreciable de ellos.

Vamos a referirnos en primer lugar al IEDMT, y seguidamente al IVA, exponiendo la regulación y la doctrina al respecto en cada tributo, las situaciones que originan las quejas y, finalmente, las propuestas que podían someterse a consideración para evitar la conflictividad que viene generándose.

Todas las menciones contenidas en las normas a “minusválidos” o “personas con minusvalía” han sido sustituidas por “personas con discapacidad”, por mandato de la disposición adicional octava de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia.

El artículo 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, perteneciente al Título II, regulador del IEDMT, en lo que aquí nos interesa prescribe lo que sigue:

> *“Artículo 66. Exenciones, devoluciones y reducciones.*
>
> *1.- Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte:*
>
> *(…)*
>
> *d) Los vehículos automóviles matriculados a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo, siempre que concurran los siguientes requisitos:*
>
> *1º. Que hayan trascurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones. No obstante, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos, debidamente acreditado.*
>
> *2º. Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos “inter vivos” durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación.*
>
> *(…)*

2.- La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras a), b), c), d), f), i) y k) del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma en que se determine reglamentariamente. En particular, cuando se trate de la exención a que se refiere la letra d) será necesaria la previa certificación de la minusvalía o de la invalidez por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes."

(…)

El Reglamento de desarrollo de la anterior Ley, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, dedica su Título II al IEDMT, siendo relevante a nuestros efectos lo que se transcribe:

"Artículo 135. Reconocimiento previo de supuestos de no sujeción y de exención.

La aplicación de los supuestos de no sujeción a que se refieren los párrafos 7º y 8º del apartado 1.a) del artículo 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y de los supuestos de exención a que se refieren los párrafos a),b), c), d), f), i) y k) del apartado 1 del artículo 66 de la misma Ley, estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración Tributaria conforme a lo dispuesto en el presente Título. La matriculación definitiva del medio de transporte estará condicionada a la acreditación ante el órgano competente en materia de matriculación del referido reconocimiento previo de la Administración tributaria."

"Artículo 136. Solicitud de reconocimiento previo.

A efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, las personas o entidades a cuyo nombre se pretenda efectuar la primera matriculación definitiva del medio de transporte, presentarán, con anterioridad, ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, un escrito, sujeto al modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda, solicitando la aplicación de tales supuestos. En dicho escrito se hará constar, como mínimo, el nombre, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del solicitante, la clase, marca y modelo del medio de transporte que se pretende matricular y el supuesto de no sujeción o de exención cuyo reconocimiento se solicita." (El modelo a que se refiere este artículo es el denominado "Modelo 05. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Solicitud de no sujeción, exención y reducción", cuyo aprobación, contenido, plazo, lugar y forma de presentación se regulan en la Orden de 2 de abril de 2001. Se concreta en esta norma que la presentación del modelo de solicitud de exención debe efectuarse antes de la matriculación definitiva del medio de transporte.)

"Artículo 137. Documentación a aportar.

1.- Al escrito al que se refiere el artículo anterior se acompañará copia de la ficha de inspección técnica, o en el caso de embarcaciones o aeronaves, certificación de sus características técnicas, expedidas por el vendedor y, además, según los casos, la siguiente documentación:

(…)

c) Cuando se trate de vehículos automóviles que se matriculen a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo, el certificado de la minusvalía o de la invalidez emitido por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes.

Por la propia Administración Tributaria se verificará, como requisito para el reconocimiento de la exención, que han transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones a efectos de la aplicación del tipo normal del Impuesto sobre el Valor Añadido o del disfrute de la exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte." (Parece que el precepto debería referirse al tipo superreducido del IVA, pero así reza la redacción vigente, que aún se arrastra de cuando todavía existía el tipo incrementado, del que se excluían las entregas de los vehículos adquiridos por minusválidos para su uso exclusivo, redacción que a la fecha no ha sido modificada.)

En cuanto al carácter constitutivo, y no declarativo, que la Administración da al requisito del reconocimiento previo del beneficio, es ilustrativo el "Informe de 17 de junio de 1994, de la Subdirección General de Impuestos Especiales sobre la posibilidad de conceder la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Trasporte, en un momento posterior a la matriculación de vehículo en el caso de adquisición de vehículos por minusválidos".

En dicho informe, a pesar de declararse que los Tribunales Económico-Administrativos vinieron resolviendo en el sentido de que el reconocimiento del beneficio de la aplicación del tipo normal del IVA sólo tenía carácter declarativo sin que pudiera afectar a su disfrute, y que, de acuerdo con lo anterior, se admitía el reconocimiento a posteriori del derecho a la aplicación del beneficio a través del entonces vigente procedimiento de rectificación de autoliquidación previsto en el Real Decreto 1163/1990, regulador del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, se concluye lo siguiente:

"Dado el esquema de la nueva figura impositiva (el IEDMT) y, sobre todo, dada la literalidad del primer párrafo del apartado 2 del artículo 66 de la Ley 38/1992 (la aplicación de las exenciones…estará condicionada a su previo reconocimiento…), parece que el referido reconocimiento previo se configura como un requisito constitutivo y no meramente declarativo de la exención y, consecuentemente, no parece que quepa aplicar la exención a posteriori por la vía de la rectificación de la autoliquidación."

(Conviene apuntar que a la fecha del referido Informe ya no era de aplicación el tipo incrementado del IVA, estando vigente la Ley 37/1992, pero sin la redacción actual del artículo 91 LIVA, en lo atinente a la aplicación del tipo superreducido a los vehículos para discapacitados, fruto de la modificación operada por la Ley 6/2006. Por ello el Informe sólo se refiere al IEDMT, pues, a la fecha, la entrega de los expresados vehículos tributaba en el IVA al tipo general, sin que en este tributo se suscitara el problema que nos ocupa.)

A pesar del tenor del anterior Informe, siguieron emitiéndose pronunciamientos de Tribunales Económico-Administrativos en el sentido de considerar procedente la devolución de ingresos indebidos por la cuota ingresada del IEDMT cuando el reconocimiento de la exención era posterior a la matriculación del vehículo. Debido a ello, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio promovido por el Director General de Tributos, el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó Resolución de fecha 28 de noviembre de 2001, de la que interesa reproducir parte de su Fundamento de Derecho Quinto:

"Las circunstancias expuestas conducen, a la vista de la normativa aplicable, a determinar que en el presente expediente el interesado no realizó ningún ingreso indebido por el Impuesto Especial en el momento de matricular su vehículo. Ello es así dado que, tal como se ha expuesto, la Ley 38/1992 y su Reglamento definitivo de

desarrollo establecen reiteradamente que para poder obtener el beneficio fiscal referenciado es necesario el cumplimiento de una serie de requisitos, siendo uno de ellos la obtención del reconocimiento previo por parte de la Administración; reconocimiento que deberá producirse antes de la matriculación definitiva no pudiendo, en ningún caso, matricularse definitivamente el medio de transporte en tanto en cuanto no se haya producido el reconocimiento del citado beneficio. Consecuentemente ha de estimarse el recurso promovido por el Director General de Tributos y unificar criterio en el sentido acabado de exponer."

La Dirección General de Tributos también se ha pronunciado en el mismo sentido, pudiendo citarse las Consultas de 23 de enero de 2003 y 20 de febrero del mismo año.

Pero no todos los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa han hecho suya la doctrina expuesta. Aunque algunos Tribunales Superiores de Justicia sí se han pronunciado en dicho sentido, otros han seguido reconociendo el derecho a la devolución de ingresos indebidos. Sirvan como muestra la Sentencia del TSJ de Navarra de 17 de abril de 2000 y las del TSJ de Cataluña de 3 de enero de 2000 y 18 de noviembre de 2004.

Detectada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente la problemática derivada de la aplicación de la normativa y de la doctrina administrativa expuestas, que suscita un número significativo de quejas ante este órgano, parece conveniente proponer el replanteamiento de este tema por los órganos competentes.

Al efecto conviene realizar algunas consideraciones:

a) La pérdida del beneficio por los contribuyentes en los que concurre la circunstancia de ser personas con discapacidad se produce siempre, según se desprende de las quejas, por error o desinformación. Es evidente que nadie pierde un beneficio de esta índole por voluntad propia.

b) Parece claro que la intención del legislador es la de favorecer la movilidad de las personas con discapacidad, facilitando su acceso a vehículos automóviles, finalidad que no debe olvidarse a la hora de considerar la cuestión.

c) La normativa reguladora del IEDMT y la doctrina administrativa que se han expuesto equiparan, a efectos de la exención, la condición de persona con discapacidad a la utilización de los vehículos para determinadas actividades empresariales o públicas. La actividad empresarial o el uso público pueden llevarse o no a cabo, pero la discapacidad es una situación inevitable.

Por ello, el Consejo para la Defensa del Contribuyente considera que, dadas las situaciones de agravio comparativo que el mero incumplimiento de un requisito formal está conllevando en la práctica, debe proponerse a la Dirección General de Tributos la reconsideración de la normativa reguladora del beneficio aplicable en el IEDMT a las personas con discapacidad, o en su caso de la doctrina administrativa al respecto, en el sentido de no considerar constitutivo en este supuesto el requisito del reconocimiento previo, siendo subsanable su falta por el reconocimiento posterior dentro del periodo de prescripción, siempre que se acredite la condición de persona con discapacidad a la fecha de matriculación del vehículo, con la consecuente posibilidad de solicitud de devolución del ingreso indebido.

Pasamos a continuación a ocuparnos del IVA, donde se contempla otro beneficio en la adquisición de vehículos para ser utilizados por personas con discapacidad, en cuya aplicación se produce una problemática similar.

El artículo 91.Dos.1.4º, párrafo segundo y siguiente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en redacción dada por la Ley 6/2006, de 24 de abril, establece la aplicación del tipo superreducido del 4 por 100, entre otras entregas a las de:

> *"Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos.*
>
> *La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.*
>
> *A efectos de esta Ley se considerarán personas con discapacidad aquellas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100. El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de la Comunidad Autónoma."*

El Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, su artículo 26 bis. Dos, de redacción dada por el Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, desarrolla de forma extensa la aplicación del tipo supperreducido a los supuestos que nos ocupan. Se concretan las personas que pueden que pueden adquirir los vehículos, (no necesariamente el propio discapacitado, como ocurre en el IEDMT), las que se consideran al efecto personas con discapacidad a cuyo trasporte se destina el vehículo, así como los demás requisitos de aplicación, de los cuales, por no extender excesivamente estas líneas, sólo reproducimos el establecido en el primer párrafo del apartado 2 del citado artículo 26 bis. Dos RIVA:

> *"La aplicación del tipo impositivo previsto en el artículo 91.Dos.1.4º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto requerirá el previo reconocimiento del derecho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, iniciándose mediante solicitud suscrita tanto por el adquirente como por la persona con discapacidad. Dicho reconocimiento, caso de producirse, surtirá efecto desde la fecha de su solicitud."*

De lo expuesto hasta ahora pueden deducirse algunas conclusiones:

a) Se trata de un beneficio de ámbito personal diferente a la exención del IEDMT, pues ésta sólo es aplicable a automóviles matriculados a nombres de personas con discapacidad, mientras la aplicación del tipo de IVA superreducido puede ser aplicado a la personas con discapacidad u a otras, siempre que el destino sea el transporte habitual de aquellas. De ello se deduce que hay adquisiciones de vehículos que pueden gozar de ambos beneficios, y otras que sólo lo disfrutarán del segundo.

b) La normativa del IVA requiere el previo reconocimiento del derecho por la AEAT para la aplicación del tipo impositivo privilegiado, determinando que dicho reconocimiento surtirá efecto desde la fecha de su solicitud. Ello presupone que puede realizarse la entrega si, a la fecha de la misma la Administración no se ha pronunciado, con lo que se da por hecho que

se puede recuperar con posterioridad el IVA excesivamente repercutido en dicha entrega. Pero también puede deducirse que, al decir la norma reglamentaria que el reconocimiento surtirá efecto desde la solicitud, podrá aplicarse el beneficio con efecto de la fecha en que aquella se produzca, siempre que no haya transcurrido el periodo de prescripción. La norma en ningún caso exige la presentación de la solicitud previamente a la entrega.

Es importante recordar que el TEAC se ha pronunciado sobre la cuestión, concretamente en Resolución de 12 de marzo de 2008, determinando que el vendedor no podrá aplicar el tipo del 4 por 100 si no ha habido solicitud del reconocimiento previa a la entrega, lo que parece consecuente con la norma. Es opinable lo que se dice en la misma Resolución en cuanto a la exclusión del derecho del contribuyente a solicitar la devolución del IVA ingresado en exceso, pues parece que tal derecho debe condicionarse exclusivamente a la solicitud del reconocimiento del beneficio, aunque sea posterior a la entrega.

Aunque también se han presentado ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente un número apreciable de quejas en cuanto a la aplicación de este beneficio, normalmente por su inadmisión por parte de la Administración si su reconocimiento no es previo a la entrega, puede decirse que no se da aquí la misma rigidez que en el caso de la exención del IEDMT a que nos referimos en la primera parte de este escrito.

Propuesta

Por lo dicho, este órgano estima conveniente proponer a la Dirección General de Tributos, por las mismas razones que fundamentaban la propuesta relacionada con la exención del IEDMT, para que adopte las medidas oportunas tendentes a que la aplicación del beneficio en el IVA tampoco dependa de la interpretación del cumplimiento de obligaciones formales, sino del merecimiento de protección de las situaciones contempladas en la norma.

Para ello, este Consejo para la Defensa del Contribuyente considera que no es necesaria reforma normativa alguna, sino solamente concretar el criterio de que el tipo superreducido es aplicable en cualquier momento, dentro del periodo de prescripción, en que se solicite su reconocimiento, con el cumplimiento de todos los demás requisitos. Si la entrega se ha producido ya, el empresario que ha realizado la misma podrá satisfacer al contribuyente el exceso repercutido vía rectificación de factura, o, lo que en la práctica será en muchos casos más sencillo, el adquirente podrá solicitar directamente la devolución del ingreso indebido, con la legitimidad otorgada por el artículo 14.1.c) del Reglamento General de Revisión, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

PROPUESTA 2/2009

MANTENIMIENTO DE LA REDUCCIÓN DEL 25% EN LOS RECARGOS POR PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO Y EN LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, CUANDO LOS APLAZAMIENTOS/FRACCIONAMIENTOS SE PAGUEN EN LOS PLAZOS CONCEDIDOS

I. APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL 25 POR CIENTO EN LOS RECARGOS POR PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO

Motivación

Se han recibido en el Consejo para la Defensa del Contribuyente diversas quejas relativas a la norma que regula la reducción del 25% en los recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo y, en concreto, sobre la no aplicación de la misma en aquellos supuestos en los que la deuda tributaria es objeto de aplazamiento o fraccionamiento con dispensa de la constitución de garantías o cuando las garantías constituidas son distintas de las de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Normativa aplicable

El artículo 27.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal regula la reducción del 25% en los siguientes términos:

> *"5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea. El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento."*

A su vez el artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece las garantías exigibles para la concesión del aplazamiento y fraccionamiento:

> *"Artículo 82. Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.*
>
> *1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.*

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior de esta ley.

2. Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria."

En cuanto a la dispensa de garantías la disposición adicional segunda del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece el siguiente desarrollo reglamentario:

"Disposición adicional segunda. Dispensa de garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.

1. En virtud de lo establecido en el artículo 82.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se habilita al Ministro de Economía y Hacienda para establecer la cuantía por debajo de la cual no se exigirán garantías con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago de las deudas tributarias, así como las condiciones para la dispensa total o parcial de garantías.

2. Hasta que el Ministro de Economía y Hacienda haga uso de la habilitación prevista en el apartado anterior para las deudas tributarias y de la prevista en artículo 13.1.a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, para los restantes recursos de naturaleza pública, quedan dispensadas de la obligación de aportar garantía con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento las deudas que en su conjunto no excedan de 6.000 euros. A efectos de la determinación de dicha cuantía, se acumularán en el momento de la solicitud tanto las deudas a que se refiere la propia solicitud como cualquier otra del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas".

Por último, la Orden Ministerial EHA/1030/2009, de 23 de abril de 2009, eleva el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 18.000 euros:

"Artículo 2. Exención de garantías.

No se exigirán garantías para las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas a que se refiere el artículo anterior de la presente Orden, cuando su importe en conjunto no exceda de 18.000 euros y se encuentren tanto en período voluntario como en período ejecutivo de pago, sin perjuicio del mantenimiento, en este último caso, de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud.

A efectos de la determinación de la cuantía señalada se acumularán en el momento de la solicitud, tanto las deudas a que se refiere la propia solicitud como cualesquiera otras del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

Las deudas acumulables serán aquellas que consten en las bases de datos del órgano de recaudación competente, sin que sea precisa la consulta a los demás órganos u organismos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Orden a efectos de determinar el conjunto de las mismas. No obstante, los órganos competentes de recaudación computarán aquellas otras deudas acumulables que, no constando en sus bases de datos, les hayan sido comunicadas por otros órganos u organismos.

Cuestión planteada

El artículo 27.5 de la Ley 58/2003, en su redacción dada por la Ley 36/2006 establece una reducción del 25% en los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo cuando se den las dos condiciones siguientes:

1. Que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en los plazos legalmente establecidos.
2. Que se realice el ingreso del importe de la deuda tributaria en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda que la Administración hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiese solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo de ingreso de la deuda a que se refiere el artículo 62.2 de la LGT.

Es decir, para que la reducción del 25% resulte aplicable es preciso que se ingrese el total importe de la deuda o que la misma haya sido objeto de aplazamiento o fraccionamiento con garantía de aval o certificado de seguro de caución por lo que se excluye de la aplicación de la reducción del 25% a aquellas deudas objeto de aplazamiento o fraccionamiento respecto de las cuales la Administración haya admitido otras garantías (hipoteca, prenda etc.) o que hayan sido objeto de dispensa total o parcial de garantía.

Por tanto, se excluye de la aplicación de la reducción del 25% sobre los recargos en los casos de deudores con una difícil situación económica o cuando la deuda sea de una cuantía poco elevada (casos más frecuentes), lo cual no perece tener una finalidad compatible con el principio de equidad y proporcionalidad.

Por otra parte el propio legislador, admite una jerarquía de garantías para la concesión del aplazamiento o fraccionamiento con motivación y justificación de su aplicación llegando incluso a la dispensa total.

Adicionalmente, el último párrafo del apartado 5 del artículo 27 de la Ley 58/2003 contiene una cláusula de garantía para la Hacienda Pública al establecer que el importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos debidos en los plazos previstos. Por ello, esta cláusula debería ser suficiente para dar un trato análogo a las deudas objeto de aplazamiento o fraccionamiento, incluyendo todas ellas y no sólo las que sean garantizadas mediante aval o certificado de seguro de caución.

Propuesta

Por todo lo expuesto se propone una modificación del apartado 5 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que podría quedar redactado de la forma siguiente:

> *"5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.*

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento".

II. APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL 25 POR CIENTO DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (art. 188.3 L.G.T.)

Motivación

Esta misma problemática se plantea en el supuesto de reducción de sanciones regulada en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Normativa aplicable

> *"Artículo 188. Reducción de las sanciones. 3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:*

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo."

Propuesta

Por lo ya expuesto al analizar la aplicación de la reducción del 25% en los recargos por presentación de declaración extemporánea, se propone una modificación del apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que podría quedar redactado de la forma siguiente:

"Artículo 188. Reducción de las sanciones.

3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo".

No obstante, estas propuestas normativas se formulan a reserva de lo que los órganos de dirección de la Agencia Tributaria estimen más adecuado para fomentar el pago de las deudas tributarias en el ámbito de la aplicación de los tributos.

PROPUESTA 3/2009

APLICACIÓN DEL MÍNIMO POR DESCENDIENTES CUALQUIERA QUE SEA LA CUANTÍA DE LAS RENTAS DECLARADAS POR LOS

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha recibido una sugerencia proponiendo modificar el límite cuantitativo establecido en el art. 61. 2ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), pues en los casos en que los discapacitados titulares de patrimonios protegidos están obligados a declarar en virtud de las reglas contenidas en el artículo 96 de la LIRPF y la declaración contiene rentas superiores a los 1.800 euros (en general, procedentes de los frutos generados por los bienes aportados a dichos patrimonios), los padres, aportantes, pierden la posibilidad de aplicar el mínimo por descendientes, incrementado, en estos casos, por la condición del discapacitado.

Normativa aplicable

La Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, regula la figura del patrimonio protegido de personas con discapacidad, entendido éste como una masa patrimonial vinculada a la satisfacción de las necesidades vitales del discapacitado, favoreciendo fiscalmente tanto su constitución como la aportación a título gratuito de bienes y derechos a la misma.

La disposición adicional decimoctava de la LIRPF establece que:

> *"Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, regulado en la Ley de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, tendrán el siguiente tratamiento fiscal para la persona con discapacidad:*
>
> *a) Cuando los aportantes sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante y 24.250 euros anuales en conjunto.*
>
> *Asimismo, y con independencia de los límites indicados en el párrafo anterior, cuando los aportantes sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo siempre que hayan sido gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades con el límite de 10.000 euros anuales.*
>
> *A estos rendimientos les resultará de aplicación la exención prevista en la letra w) del artículo 7 de esta Ley.*
>
> *Cuando las aportaciones se realicen por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a favor de los patrimonios protegidos de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los empleados del aportante, únicamente tendrán la consideración de rendimiento del trabajo para el titular del patrimonio protegido.*
>
> *Los rendimientos a que se refiere este párrafo a) no estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta.*

b) En el caso de aportaciones no dinerarias, la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, pero sin que, a efectos de ulteriores transmisiones, le resulte de aplicación lo previsto en la disposición transitoria novena de esta Ley.

A la parte de la aportación no dineraria sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplicará, a efectos de calcular el valor y la fecha de adquisición, lo establecido en el artículo 36 de esta Ley.

c) No estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la parte de las aportaciones que tenga para el perceptor la consideración de rendimientos del trabajo".

En consonancia con lo anterior, el artículo 17.2 k) del mismo texto legal, califica dichas aportaciones en el siguiente sentido:

"En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad en los términos previstos en la disposición adicional decimoctava de esta Ley".

A su vez, el artículo 7 w) establece que estarán exentos:

"Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a las que se refiere el artículo 53 de esta Ley, así como los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos a que se refiere la disposición adicional decimoctava de esta Ley, hasta un importe máximo anual conjunto de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples"[5].

El artículo 54 de la LIRPF regula el régimen de las reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad. A efectos de lo que se va a tratar transcribimos a continuación sus dos primeros apartados:

"1. Las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuadas por las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge de la persona con discapacidad o por aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, darán derecho a reducir la base imponible del aportante, con el límite máximo de 10.000 euros anuales.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido no podrá exceder de 24.250 euros anuales.

A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido, las reducciones correspondientes a dichas aportaciones habrán de ser minoradas de forma proporcional sin que, en ningún caso, el conjunto de las reducciones

[5] El artículo 53 de la LIRPF regula el régimen de las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

El IPREM de 2009 es de 7.381,33 euros.

practicadas por todas las personas físicas que realicen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido pueda exceder de 24.250 euros anuales.

2. Las aportaciones que excedan de los límites previstos en el apartado anterior darán derecho a reducir la base imponible de los cuatro períodos impositivos siguientes, hasta agotar, en su caso, en cada uno de ellos los importes máximos de reducción.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también resultará aplicable en los supuestos en que no proceda la reducción por insuficiencia de base imponible.

Cuando concurran en un mismo período impositivo reducciones de la base imponible por aportaciones efectuadas en el ejercicio con reducciones de ejercicios anteriores pendientes de aplicar, se practicarán en primer lugar las reducciones procedentes de los ejercicios anteriores, hasta agotar los importes máximos de reducción".

Finalmente, el artículo 61. 2ª, en sede de normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad, dispone:

"No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros"

Cuestión planteada

El régimen fiscal de las aportaciones aplicables a los padres del titular del patrimonio protegido se regula en los apartados 1 y 2 del artículo 54 de la LIRPF, con independencia del nivel y la naturaleza de las rentas obtenidas por dicho titular y sin más limitaciones que las previstas en el propio artículo 54.

Sin embargo, en los supuestos en que el titular discapacitado conviva con sus padres (circunstancia generalizada en estos casos), éstos no van a poder beneficiarse del mínimo por descendientes cuando aquella presente declaración por el Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

Recuérdese que la exención para los titulares de estos patrimonios sólo alcanza, y con el límite de tres veces el IPREM, a los rendimientos del trabajo derivados de la aportación al patrimonio protegido o de las prestaciones en forma de renta procedentes de los instrumentos descritos en el artículo 53 de la LIRPF, no a otro tipo de rentas como puedan ser las procedentes del capital o las plusvalías.

Si bien es cierto que la ley prevé un mínimo por descendientes incrementado en el caso de discapacitados, no lo es menos que para beneficiarse de él hay que superar previamente el "filtro" de los 1.800 euros, filtro que es idéntico para los casos de descendientes con o sin discapacidad.

Esta restricción no tiene justificación teniendo en cuenta el conjunto de medidas fiscales interrelacionadas que tratan de favorecer la constitución de un patrimonio protegido como garantía de rentas ante las necesidades de las personas discapacitadas.

La función del mínimo por descendientes no es otra que la de considerar los gastos que el contribuyente destina a la atención de las necesidades de aquellos. Parece razonable considerar que la renta disponible se va a ver claramente mermada en los casos de descendientes dependientes físicos o psíquicos con respecto a los demás descendientes, por las especiales atenciones y cuidados que precisan.

La propia esencia del mínimo familiar trata de modular la efectiva capacidad económica del contribuyente en función de sus variadas circunstancias familiares, por lo que no parece adecuado mantener el requisito de los 1.800 euros con independencia de la situación particular del descendiente.

Por otro lado, este tipo de medidas no favorece en absoluto la aportación de más bienes al patrimonio protegido en la medida en que, por ejemplo, cuanto mayor sea un depósito mobiliario aportado, mayores serán sus rendimientos (que acabarán obligando al titular a la presentación de la declaración por el Impuesto), y, en consecuencia, menores los estímulos para que los padres sigan efectuando aportaciones, pues ello les ocasionaría la pérdida del incentivo fiscal que supone la aplicación del mínimo.

Propuesta

Se propone una modificación de la norma segunda del artículo 61 de la LIRPF en los siguientes términos:

> *"2ª: No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.*
>
> *El límite establecido en el párrafo anterior no será de aplicación a las rentas procedentes de los bienes y derechos integrados en el patrimonio protegido de las personas con discapacidad.*

PROPUESTAS NORMATIVAS 2010

PROPUESTA 1/2010

MODIFICACIÓN DEL PÁRRAFO TERCERO DEL APARTADO H) DEL ARTÍCULO 7 DE LA LEY 35/2006, DEL IRPF, RELATIVO A EXENCIÓN DE AYUDAS A FAMILIAS NUMEROSAS

Motivación

El artículo 39 de la Constitución Española dice que los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia.

Por su parte, la Exposición de Motivos de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, establece que, la familia, como núcleo fundamental de la sociedad, es merecedora de una protección específica.

Dentro de las diversas realidades familiares, las llamadas familias numerosas presentan una problemática particular, por el coste que representa para ellas el cuidado y educación de los hijos o el acceso a una vivienda adecuada a sus necesidades.

Dada la distribución competencial existente entre las diferentes Administraciones públicas españolas, la mayoría de las materias en que cabe reconocer beneficios para las familias numerosas caen dentro del ámbito de competencias de las comunidades autónomas e, incluso, del de las corporaciones locales.

Las ayudas estatales que les corresponden a las familias numerosas van desde los veinte días de permiso de paternidad, en lugar de quince, o los derechos de preferencia para conseguir becas, a las bonificaciones en las tarifas de transporte, en los precios de museos o en el impuesto de matriculación, sin olvidar, los populares 3.500 euros por nacimiento o adopción, siempre que la renta familiar no supere determinados límites, en cuyo caso les correspondería la cuantía general de 2.500 euros.

Como se deduce de lo apuntado anteriormente, podría hablarse, con total propiedad, de un mapa de ayudas autonómicas, de modo que cada Administración determina sus prestaciones de acuerdo a su propio criterio. De entre las ayudas directas a familias numerosas, generalmente limitadas por la renta y el número de hijos de las familias, podrían enumerarse, sin ánimo de ser exhaustivos, las siguientes:

a) Ayuda directa de 35 euros al mes por cada hijo hasta que cumpla 18 años para las familias numerosas empadronadas en la comunidad autónoma de Castilla La Mancha, según los criterios del Decreto 126/2006, de 26 de diciembre, desarrollados por Orden de 28 de diciembre de 2007, de la Consejería de Bienestar Social.

b) Ayuda de 300 euros anuales por cada hijo menor de 18 años para las familias numerosas con cuatro hijos o más, por cada hijo a partir del cuarto, de acuerdo con lo establecido por Orden 112/2009, de 20 de enero, de la Consejería de Familia e Igualdad de Oportunidades de Castilla y León.

c) Ayuda de hasta 5.000 euros a las familias numerosas de categoría especial con seis o más hijos para cubrir los gastos que generan, según establece la Orden de 30 de diciembre de 2008 de la Consejería de Política Social, Mujer e Inmigración de Murcia. La cuantía de esta ayuda dependerá del número de hijos, de la renta familiar y del presupuesto de gastos que se presente.

d) En Cataluña existe para el caso de familias numerosas (también para las monoparentales a partir del Decreto 151/09, de 29 de septiembre) una prestación universal, con independencia de los ingresos de la familia, de 745 euros por cada menor de seis años.

e) Por acuerdo del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid, de 16 de abril de 2009, se estableció una ayuda a las familias numerosas, por parto o adopción, de 200 euros[6].

Normativa aplicable

El artículo 7 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dice que:

> *" h) Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad."*

Cuestión planteada

Visto en términos generales el panorama estatal y autonómico de las ayudas públicas a las familias numerosas, nos planteamos a continuación su tratamiento tributario, que afecta exclusivamente a las comunidades autónomas de régimen general.

Tomamos en consideración la queja presentada ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente (número 11010/2008, vista en Comisión Permanente de los días 12 de mayo y 10 de octubre de 2009), en virtud de la cual el interesado entendía que era injusta la situación que se le había provocado por tener que declarar como rendimientos del trabajo las cantidades percibidas de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha en concepto de ayuda a la familia numerosa en los ejercicios 2004 y 2006, cuando, con posterioridad, el TEAC, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (Resolución de 12 de junio de 2008) resolvió que tales ayudas estaban exentas. Las liquidaciones provisionales giradas al contribuyente habían devenido firmes y no cabía posible rectificación, ni causa de revocación.

Efectivamente, el 30 de octubre de 2006, el Tribunal Económico-Administrativo de Castilla-La Mancha (TEAR) dictó Resolución en la que se estimaba la pretensión del reclamante, anulando la liquidación provisional impugnada al entender que las ayudas por hijos menores de 18 años concedidas a las familias numerosas por la Junta de Comunidades están exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 h) de la Ley del Impuesto (en el caso concreto, del texto refundido de la Ley, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004).

En su fundamento jurídico tercero, la Resolución del TEAR señala que las referidas ayudas "son prestaciones a favor de familias numerosas en razón de los hijos que tengan a su cargo, expresión equivalente a la de convivencia y a expensas, condición de prestación por hijo a cargo que no se pierde por no ser concedida a la generalidad de aquellos que teniendo hijos a cargo, no estén en posesión del título de familia numerosa, pues lo que determina la naturaleza de la prestación es la situación que motiva la concesión (existencia de hijos a cargo) y no la de posibles beneficiarios de la misma".

[6] En Navarra existe una ayuda anual de 413,89 euros por el cuarto hijo y sucesivos hasta que cumplan los 18 años para familias numerosas de categoría general y de 620,83 para las especiales. Esta ayuda, regulada por Decreto Foral 126/2003, de 20 de mayo y desarrollada por Orden Foral 79/2009, de 2 de marzo, está exenta del IRPF hasta determinados límites de base liquidable y dependiendo del número de hijos que reciben ayudas.

En concreto, estas ayudas de la comunidad castellano-manchega se otorgan a las familias numerosas con hijos menores de 18 años a su cargo. Uno de los requisitos ineludibles para ser beneficiario es "vivir con y a expensas del o de los titulares del título de familia numerosa".

La Resolución se fundamentó igualmente en la CV-0456-04, de 21 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, que admitió la exención para unas prestaciones similares concedidas por la Generalitat de Cataluña (ayudas a familias numerosas o monoparentales con infantes menores de seis años). Se entendió que tales ayudas estaban exentas en cuanto derivaran de una relación de filiación (natural o adoptiva) o de acogimiento, no de tutela y demás instituciones tutelares que recoge la Ley 9/1998, del Código de Familia.

El Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio contra la Resolución del TEAR por entender que dichas ayudas no pueden equipararse a una prestación por hijo a cargo, puesto que no tienen derecho a percibirla los padres que tengan hijos a cargo y que no tengan el título de familia numerosa, por lo que, al no poder encuadrarse en ninguno de los conceptos amparados por la exención, estaría sometida a la calificación de rendimiento del trabajo personal.

El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en la citada Resolución de 12 de junio de 2008, entiende que las ayudas objeto de litigio lo son "por hijo a cargo", si bien hijos integrados en una familia numerosa y hasta los 18 años, por tanto se comparte el criterio manifestado en la consulta vinculante citada y se desestima el recurso promovido por la AEAT.

Propuesta

El artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Hemos de ser especialmente rigurosos en la aplicación de este artículo por un elemental respeto a los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Pero, por otro lado, no se puede desconocer que la exención no es sino una especie de beneficio fiscal que, en este caso concreto, se practica en razón de las cargas familiares existentes, inspirándose en el principio constitucional de capacidad económica. Este es su fundamento, con independencia de sus destinatarios finales, y así parece haberlo entendido inicialmente el TEAR de Castilla La Mancha ("lo que determina la naturaleza de la prestación es la situación que motiva la concesión -existencia de hijos a cargo- y no la de posibles beneficiarios de la misma") y con posterioridad el TEAC.

Es decir, por un lado, todos los que tengan hijos a cargo podrán beneficiarse de la exención con independencia de que constituyan o no familia numerosa y, por otro, habrá que entender, sin que ello suponga quebrar la prohibición de la interpretación analógica, que, aunque las familias numerosas no estén explícitamente recogidas en el texto de la ley, todas ellas serían beneficiarías de la exención con respecto a las ayudas que reciban por su condición de numerosa, dado que esta condición no la otorga otra circunstancia distinta de la de tener hijos a cargo, en un determinado número.

No obstante, pare evitar discusiones interpretativas, se propone la siguiente redacción del párrafo tercero del apartado h) del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio.

"h) Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo, incluidas las percibidas por tener la condición de familia numerosa de cualquiera de las Administraciones Públicas, y orfandad."

PROPUESTA 2/2010

NORMAS REGULADORAS DEL MÍNIMO POR DESCENDIENTES, ASCENDIENTES Y DISCAPACIDAD EN CASOS DE FALLECIMIENTO DURANTE EL PERIODO IMPOSITIVO DE DESCENDIENTES O ASCENDIENTES

Motivación

El artículo 61 de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), en lo que a la presente propuesta de modificación normativa interesa, prescribe lo siguiente:

"Art. 61. Normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad.

Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se tendrán en cuenta las siguientes normas:

1.º (…)

2.º (…)

3.º La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

4.º No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes, la cuantía será de 1836 euros anuales por ese descendiente.

5.º Para la aplicación del mínimo por ascendientes será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos la mitad del periodo impositivo."

Es recurrente en la historia de este Consejo para la Defensa del Contribuyente la recepción de quejas de contribuyentes en casos de fallecimiento durante el periodo impositivo de descendientes o ascendientes que originaban el derecho a la aplicación del mínimo correspondiente, por el perjuicio económico que supone la norma 3ª arriba transcrita del artículo 61 LIRPF de que la determinación de las circunstancias familiares se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto, lo que claramente excluye a los familiares fallecidos con anterioridad a dicha fecha.

En el caso de fallecimiento de descendientes, el perjuicio que se produce para el contribuyente con derecho al mínimo se reduce, pues la norma 4ª del artículo 61 LIRPF permite la aplicación de dicho mínimo, pero en la cuantía que corresponde al primer descendiente de los computables, la menor en la escalilla que el artículo 58.1 de la misma Ley, ello independientemente del ordinal que pueda corresponder al fallecido.

El precepto a que se refiere el párrafo anterior fue introducido en la normativa del IRPF por el artículo 20 de Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que dio nueva redacción al artículo 40 ter de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto, manteniéndose en el artículo 43 de su texto refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004; hasta llegar al artículo 61 de la Ley actualmente vigente, modificándose periódicamente la cuantía del mínimo aplicable en el caso contemplado siempre en función de la evolución

de la correspondiente al primer descendiente, la menor de las previstas, como más arriba se ha dicho.

Aunque hay que ponderar que el legislador haya sido sensible a las situaciones de premoriencia de descendientes contempladas en la norma, ello no evita que quepa apreciar que el precepto en cuestión no es excesivamente generoso, quedándose en el camino en el alcance de su finalidad. Y ello es así porque no se entiende muy bien por qué razón sólo se permite la aplicación de la cuantía del mínimo del primer descendiente, independientemente de la que correspondiera por su orden al fallecido. Y también porque la norma no permite la aplicación del aumento del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58.2 LIRPF para los menores de tres años, y para adoptados o acogidos en el periodo de formalización de su situación y en los dos siguientes. E igualmente porque tampoco se tiene en cuenta el mínimo por discapacidad del artículo 60 que eventualmente correspondiera por el descendiente. Es evidente el perjuicio que se produce para el contribuyente afectado, salvo en el único caso de que el descendiente fallecido sea el primero de los computables, mayor de tres años, no adoptado o acogido recientemente y no discapacitado.

Pero es en el caso de fallecimiento de un ascendiente de los que generan el derecho al mínimo por ascendientes, y en su caso al mínimo por discapacidad, donde el problema se plantea con toda su crudeza, pues la normativa reguladora del IRPF no prevé siquiera una medida similar a la prevista para el fallecimiento de descendientes, perdiéndose todas las reducciones que corresponderían de no producirse el óbito; contraviniéndose en este caso totalmente (en el de los descendientes parcialmente) lo previsto por el propio legislador, que proclama en el artículo 56.1 de la misma LIRPF que: "El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto."

A lo dicho hasta ahora hay que añadir el dato de que si el que fallece es el propio contribuyente, en la liquidación del Impuesto correspondiente a su último periodo impositivo se aplican tanto el mínimo personal como el familiar en su cuantía completa, aunque dicho periodo tenga una duración de días, por lo que no parece coherente el tratamiento que se da al caso de fallecimiento de descendientes o ascendientes.

Como se decía al principio de este escrito, es recurrente la presentación ante este Consejo de quejas de contribuyentes por causa de los efectos en su autoliquidación del IRPF del fallecimiento de personas a su cargo. Sirva como ejemplo la última queja recibida con este contenido, que ha originado el expediente de este órgano numerado como 572/2010, en la que una contribuyente manifiesta su disconformidad con que no se le permita en su autoliquidación del IRPF por el ejercicio 2008 incluir cuantía alguna en concepto de mínimo familiar por su madre fallecida el 25 de octubre de dicho año, que además tenía un grado de discapacidad reconocido del 81 por 100 por padecer la enfermedad de Alzheimer.

Propuesta

Por todo lo expuesto, este Consejo para la Defensa del Contribuyente ha estimado procedente, al amparo de lo previsto en los artículos 3.1.h) y 13 de su norma reguladora, el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, formular propuesta de modificación normativa respecto al artículo 61, normas 4ª y 5ª, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

A tal efecto, se proponen las modificaciones que siguen del precepto citado:

1. En cuanto a la norma 4ª del artículo 61 LIRPF, que se permita, en caso de fallecimiento de descendientes o ascendientes que generen el derecho al mínimo familiar, la aplicación de la cuantía completa que por las circunstancias del fallecido correspondan, incluido en su caso el mínimo por discapacidad, de la misma forma que se contempla para el caso de fallecimiento del propio contribuyente en la regulación actualmente vigente.

   Subsidiariamente, que al menos se permita la aplicación de la parte proporcional de la cuantía de los mínimos correspondientes que se deduzca del número de días transcurridos desde el inicio del periodo impositivo hasta la fecha del fallecimiento del descendiente o ascendiente; con una cuantía mínima en todo caso de 1.836 euros en el caso de descendientes, con la finalidad de que no se empeore en ningún supuesto el tratamiento contemplado en la redacción actualmente vigente de la norma.

2. En cuanto a la norma 5ª del artículo 61 LIRPF, y en coherencia con lo anterior, que para la aplicación del mínimo por ascendientes se exija que éstos convivan con el contribuyente al menos la mitad del tiempo transcurrido entre el inicio del periodo impositivo y el día de su fallecimiento, en el caso de que éste se produzca, como excepción en este supuesto de la exigencia de convivencia durante la mitad del periodo impositivo completo que contiene la redacción actualmente vigente de la norma.

PROPUESTA 3/2010

MODIFICACIÓN DE LA REGULACIÓN DEL REQUISITO DE ESTAR AL CORRIENTE EN EL PAGO DE SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS POR PARTE DE LOS CÓNYUGES QUE SE ACOGEN AL PROCEDIMIENTO DE COMPENSACIÓN ESTABLECIDO EN LA NORMATIVA REGULADORA DEL IRPF

Motivación

El artículo 97 apartado 6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), regula la posibilidad de que el contribuyente casado y no separado legalmente, que esté obligado a presentar declaración por IRPF, y cuya autoliquidación resulte a ingresar, al tiempo de presentar su declaración, solicite la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, sin intereses de demora, en una cuantía igual o inferior a la devolución a la que tenga derecho su cónyuge por el mismo Impuesto.

Es decir, se produce la suspensión cautelar del ingreso, sin intereses de demora, por su mera solicitud, cuando la autoliquidación del cónyuge del contribuyente, referida al IRPF del mismo ejercicio, resulte a devolver y renuncie a la devolución en la cuantía que coincida con el ingreso cuya suspensión se solicita. Una vez reconocido el derecho a la devolución de un cónyuge se extingue la deuda del otro en la cuantía correspondiente.

Cuestión planteada

Con ocasión del estudio por este Consejo para la Defensa del Contribuyente, en Comisión Permanente celebrada con fecha 11 de mayo de 2010, del expediente número 9813/2009, se ha suscitado la necesidad de actualizar la redacción contenida en el apartado 6 del artículo 97 de la Ley 35/2006, concretamente en su letra e).

Para obtener la suspensión cautelar del ingreso, fundamento de este procedimiento de compensación entre cónyuges, la ley exige una serie de requisitos. Uno de ellos, contenido en la letra e) del apartado 6, consiste en que los cónyuges deben estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias. La redacción literal es la siguiente:

> *"e) "Los cónyuges deberán estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias en los términos previstos en la Orden de 28 de abril de 1986, sobre justificación del cumplimiento de obligaciones tributarias".*

La Orden Ministerial de 28 de abril de 1986, sobre justificación del cumplimiento de obligaciones tributarias por beneficiarios de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado (BOE del 30-4-1986), se encuentra actualmente derogada por la disposición derogatoria única.2.d) del Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, aprobado por el Real Decreto 887/2006, de 21 de julio (BOE del 25-7-2006).

Este Reglamento establece en su artículo 18 los requisitos cuya concurrencia determina que los beneficiarios de subvenciones se encuentran al corriente de sus obligaciones tributarias.

En el ámbito estrictamente tributario, el artículo 74 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), al regular los requisitos de la certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, detalla en qué circunstancias se entiende que el obligado se encuentra al corriente de las mismas.

Propuesta

Con objeto de adaptarla a la evolución normativa expuesta, se propone la modificación de la redacción del apartado 6 del artículo 97 de la Ley 35/2006, en su letra e), en los siguientes términos:

> *"e) "Los cónyuges deberán estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias en los términos previstos en el artículo 74 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio".*

PROPUESTA 4/2010

MODIFICACIÓN DE LA REGULACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL EN LOS SUPUESTOS DE NULIDAD MATRIMONIAL, DIVORCIO O SEPARACIÓN JUDICIAL

Motivación

En la práctica, el tratamiento de la vivienda habitual en el IRPF en los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial produce diversos problemas, principalmente para el cónyuge propietario que deja de residir en dicha vivienda.

Uno de los problemas que se derivan de la expresada situación, concretamente el tratamiento a efectos de deducción en cuota de las cantidades que el cónyuge que sale de la vivienda, la cual por tanto deja de ser su residencia habitual, satisface en concepto de adquisición de la misma, ha sido abordado por la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) y por su Reglamento.

El artículo 68 LIRPF, regulador de las deducciones aplicables para la determinación de la cuota líquida, en el último párrafo de su apartado 1.1º, que se ocupa de la deducción por inversión en vivienda habitual, establece lo que sigue:

> *"En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando esta deducción, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por las cantidades satisfechas en el periodo impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden."*

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), reproduce y desarrolla el anterior precepto en su artículo 1.2º, en los siguientes términos:

> *"1. Se asimilan a la adquisición de vivienda:*
>
> *1º. (…)*
>
> *2º. En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, las cantidades satisfechas en el periodo impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.*
>
> *También podrá practicarse deducción por las cantidades satisfechas, en su caso, para la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir su vivienda habitual, con el límite conjunto de 9.015 euros anuales."*

Hay que valorar positivamente que el legislador haya sido sensible a la situación a que se refieren los preceptos transcritos, pero se ha dejado sin resolver otro problema que también se origina en los casos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial: el de las ganancias patrimoniales que se ponen de manifiesto por la transmisión de la que fue vivienda habitual durante la vigencia del matrimonio para el cónyuge que ya no reside en ella, pero de la que sigue siendo propietario total o parcialmente.

Este Consejo ha tenido conocimiento, por el contenido de expedientes de queja tramitados, de duras situaciones de contribuyentes, que han visto sometida a tributación la ganancia puesta de manifiesto en la enajenación de la que fue su vivienda habitual antes de la ruptura de su matrimonio, a pesar de haber reinvertido la totalidad del importe obtenido en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

Estas situaciones pueden producirse tanto en el caso de que el contribuyente afectado reinvierta el importe de la transmisión en la adquisición de una vivienda que vaya a constituir su vivienda habitual, como en el caso de que las cantidades obtenidas se reinviertan en una nueva vivienda habitual para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

Sirva como ejemplo reciente el expediente de queja tramitado ante este Consejo con número de referencia 2291/2010, promovido por un contribuyente que reinvirtió la mitad que le correspondía del importe de la que era su vivienda habitual antes de separarse, acogiéndose a la exención por reinversión. La Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente gira liquidación por la deuda derivada de la inadmisión de tal concepto más los correspondientes intereses de demora, imponiendo además sanción.

Propuesta

Por todo lo expuesto, este Consejo para la Defensa del Contribuyente ha estimado procedente, al amparo de lo previsto en los artículos 3.1.h) y 13 de su norma reguladora, el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, formular propuesta de modificación normativa respecto al artículo 38 de la Ley 35/2006, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y al artículo 41 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007.

A tal efecto, se proponen las modificaciones que procedan de los citados preceptos en el siguiente sentido:

a) Que se modifique el artículo 38 LIRPF en el sentido de que, en los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial se excluyan de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por el contribuyente por la transmisión de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual para el mismo contribuyente, o para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden, siempre que para éstos fuera su vivienda habitual la enajenada.

b) Que, en congruencia con el régimen de reinversión en vivienda habitual actualmente vigente, se extienda para el supuesto que se propone lo dispuesto en el mismo artículo 38 LIRPF en cuanto a que cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, se excluya de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

c) Que, como consecuencia de lo anterior, el desarrollo reglamentario de la reinversión en vivienda habitual contenido en el artículo 41 RIRPF incluya el nuevo supuesto, que quedaría sometido a los mismos plazos y condiciones del régimen actualmente vigente.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2011

PROPUESTA 1/2011

PROBLEMAS DERIVADOS DE LA EXIGENCIA DE CONSTITUCIÓN DE GARANTÍA COMO REQUISITO PREVIO A LAS DEVOLUCIONES DEL IVA

Motivación

Esta Propuesta tiene por objeto exponer en síntesis cuáles son los principales problemas que han venido planteándose ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente en relación con las controversias que suscita la exigencia de constitución de garantía por la Administración tributaria como requisito previo para proceder a efectuar la ordenación del pago de las devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En primer término, la cuestión planteada exige una delimitación adecuada tanto desde el punto de vista de la identificación del grupo normativo aplicable como de la tipología de las situaciones que fundamentalmente se están planteando. En segundo lugar, nos referiremos a la doctrina administrativa sentada al respecto. Y en última instancia, recogeremos las propuestas que podrían someterse a consideración para evitar la actual conflictividad.

El artículo 118 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) dispone:

> *"Artículo 118. Garantías de las devoluciones.*
>
> *La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este Capítulo"*

Como características de la disposición citada podemos resaltar las siguientes:

1. El precepto autoriza a la Administración a solicitar garantía en todos los supuestos de devolución establecidos en los artículos 115 y 116 LIVA.
2. No especifica los supuestos de hecho habilitantes para su aplicación.
3. No recoge ni los requisitos ni el procedimiento ni las consecuencias jurídicas de su ejercicio.

A la extraordinaria parquedad del precepto legal se une el hecho de que carece de desarrollo reglamentario.

Por su parte, la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó la Instrucción 6/2005, de 14 de octubre de 2005, con el objetivo de fijar de manera homogénea criterios claros para la exigencia de tales garantías, comenzando por afirmar que aun cuando, según se desprende del contenido del artículo 118 LIVA, la facultad de exigir garantía tiene para la Administración tributaria carácter discrecional, lo cierto es que el uso de tal facultad, por su propia naturaleza, no debe hacerse de forma generalizada, cobrando singular importancia en la lucha contra el fraude organizado en el IVA y muy especialmente en relación con determinados obligados tributarios pertenecientes a ciertos sectores económicos donde se ha constatado o pueda constatarse la existencia de importantes tramas de fraude instrumentadas precisamente a partir de solicitudes indebidas de devolución.

Ya en el año 2008, ante los problemas detectados en su aplicación, a los que luego se hará referencia, se propuso la reforma de dicho precepto, reforma que finalmente no prosperó en las Cortes Generales, en el sentido de redactar el artículo 118 como sigue (Diario del Congreso de los diputados de 5 de septiembre de 2008):

"La Administración tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este Capítulo, señalando el plazo al que las mismas se refieran.

En caso de que no se señale dicho plazo, la Administración tributaria deberá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación /imitada o de inspección dentro de los seis meses siguientes a su presentación".

Respecto de las situaciones planteadas, podemos señalar que en los casos analizados por este Consejo y que motivan la elaboración de la presente nota, la Administración Tributaria suele exigir a los obligados tributarios, para que puedan obtener la devolución, la prestación de una garantía de la misma, siendo las características de las garantías solicitadas, en esencia, las dos siguientes:

1. Se exige garantía suficiente para cubrir el importe de la devolución solicitada.
2. Se exige una garantía que debe tener una duración indefinida.

Así las cosas, como punto de partida de las presentes reflexiones debemos acudir al artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, precepto que recoge lo ya establecido en el apartado cuarto del artículo 18 de la Sexta Directiva comunitaria 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. En dicha norma comunitaria se reconoce el derecho que tienen los sujetos pasivos del impuesto a trasladar al período impositivo siguiente el exceso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido deducibles, sobre las cuotas devengadas) o bien el derecho a solicitar la devolución de dicho exceso, en las modalidades fijadas por los Estados Miembros, en los términos siguientes:

"Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros estarán facultados para negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante"

La legislación nacional por la que se transcribe al ordenamiento interno el mencionado artículo 18.4 de la Sexta Directiva es la Ley 37/1992, en particular los artículos 99, 115 y 116 LIVA.

Pues bien, de lo dispuesto en la Sexta Directiva comunitaria (y consecuentemente de lo dispuesto en la legislación nacional), se desprende claramente que el sujeto pasivo tiene la facultad de solicitar el traslado del exceso de las cuotas del IVA deducibles sobre las devengadas para los períodos siguientes, o bien el derecho a solicitar la devolución del saldo acreedor en las modalidades fijadas por los Estados Miembros.

No obstante, en el caso de que el sujeto pasivo opte por la facultad que le otorga el artículo 18.4 de solicitar la devolución del saldo acreedor del Impuesto, la Directiva Comunitaria no regula, sin embargo, medidas que pudieran restringir el mencionado derecho que asiste al sujeto pasivo.

Precisamente, como consecuencia de esta falta de regulación de las medidas que pudieran restringir el derecho a la devolución, resulta necesario acudir a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de diciembre de 1997, en los asuntos acumulados C-286/94 (Garage Molenheide BVBA). C-340/95 (Meter Schepens), C-401/95 (Bureau Rik Oecan-Business Research & Development NV) y C-47/96 (Sanders BVBA).

En dicha sentencia, entre otras cuestiones prejudiciales, los órganos jurisdiccionales remitentes pidieron esencialmente que se dilucidase por el Tribunal de Luxemburgo si el apartado cuarto del artículo 18 de la Sexta Directiva se oponía o no a medidas adoptadas por un Estado Miembro que permitan que no se devuelva el saldo acreedor del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al período o períodos en que dicho saldo se produjo, ni lo traslade al período impositivo siguiente, sino que en su lugar lo retenga como un embargo preventivo, cuando haya o bien indicios fundados de fraude fiscal o bien un crédito del impuesto a favor de la Administración Tributaria que sea impugnado por el sujeto pasivo.

En la antedicha sentencia, el Tribunal de Justicia expone las siguientes con sideraciones:

"38. Los demandantes estiman que las retenciones previstas (...) son incompatibles con el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, porque, cuando el excedente del IVA no es insignificante, la Administración nacional sólo puede escoger entre la devolución del excedente del IVA o su traslado al período impositivo siguiente. La retención del saldo, que no forma parte de esta elección, constituye de hecho una negación pura y simple del derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA (...)

40. Por el contrario, los Gobiernos belga, helénico, italiano y sueco, así como la Comisión, afirman que las retenciones previstas por la legislación belga constituyen medidas de recaudación y que como tales, no pueden estar reguladas por la Sexta Directiva ni por la legislación comunitaria aplicable en la materia, sino que son competencia exclusiva de los Estados Miembros.

41. A este respecto, es preciso señalar que la finalidad de las medidas como las controvertidas en los litigios principales es permitir que las autoridades tributarias competentes retengan con carácter cautelar importes de IVA reembolsables cuando haya sospechas de fraude fiscal o cuando dichas autoridades invoquen un crédito de IVA que no resulte de las declaraciones del sujeto pasivo y que éste impugne.

(...)

43. De ello resulta que el Título XI de la Sexta Directiva, relativo a las deducciones, y en particular su artículo. 18, se inscribe en el marco de un funcionamiento normal del sistema común del IVA y que en principio, no contempla medidas como las descritas anteriormente en el apartado 41.

44. Procede, pues, responder que el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva no se opone, en principio, a medidas como las controvertidas en los litigios principales.

45. A continuación, por lo que se refiere a la incidencia que el principio de proporcionalidad pueda tener en este contexto, es preciso señalar que, si bien los Estados Miembros pueden adoptar, en principio tales medidas, éstas pueden repercutir, no obstante, sobre la obligación que tienen las autoridades nacionales de proceder a la devolución inmediata, con arreglo al apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva.

46. Asimismo, de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados Miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata.

47. Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados Miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda

Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin. En consecuencia no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el Derecho a deducir el IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia.

48. Procede pues responder a este respecto que el principio de proporcionalidad es aplicable a medidas nacionales como las controvertidas en los litigios principales adoptadas por un Estado Miembro en el ejercicio de su competencia en materia de IVA, en la medida en que si fueran más allá de lo que es necesario para alcanzar su objetivo, menoscabarían los principios del sistema común del IVA, y en particular el régimen de deducciones, que constituye un elemento esencial de éste.

(...)

52. Procede pues declarar que, a diferencia de una presunción iuris tantum, una presunción iuris et de jure iría más allá de lo que es necesario para garantizar una recaudación eficaz y menoscabaría el principio de proporcionalidad, en la medida en que no permitiría al sujeto pasivo aportar la prueba en contrario bajo el control jurisdiccional del Juez de embargos.

(...)

56. En consecuencia, debe considerarse que las disposiciones legales o reglamentarias que impidan al Juez de embargos decretar el levantamiento, total o parcial, de la retención del saldo del IVA reembolsable, aun cuando disponga de elementos de prueba que le permitan declarar a primer vista la inexactitud de cuanto consta en las actas levantadas por la Administración, van más allá de lo que es necesario para garantizar una recaudación eficaz y menoscaban de forma desproporcionada el derecho a deducir.

57. Asimismo, son desproporcionadas las disposiciones legales o reglamentarias que impidan al órgano jurisdiccional que conoce de la cuestión de fondo decretar el levantamiento, total o parcial de la retención del saldo del IVA reembolsable, antes de que sea firme la decisión sobre el fondo del asunto".

En virtud de todo lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declara:

"1) El apartado 4 del artículo 18 de la Directiva 77/388/CEE de I Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, no se opone, en principio, a medidas como las controvertidas en los litigios principales.

2) Sin embargo, el principio de proporcionalidad es aplicable a medidas nacionales, como las controvertidas en los litigios principales, adoptadas por un Estado miembro en el ejercido de su competencia en materia de IVA, en la medida en que, si fueran más allá de lo que es necesario para alcanzar su objetivo, menoscabarían los principios del sistema común del IVA y, en particular, el régimen de deducciones, que constituye un elemento esencial de éste.

Corresponde al juez nacional apreciar el carácter proporcionado o no de las medidas de que se trata y de la aplicación que les da la Administración competente. En el marco de dicha apreciación, es preciso no tomar en consideración las disposiciones nacionales o una interpretación de éstas que se opongan a un control jurisdiccional efectivo, y en particular, al control de la urgencia y de la necesidad de la retención del saldo del

Impuesto sobre el Valor Añadido reembolsable, así como la posibilidad de que el sujeto pasivo solicite, bajo el control del órgano jurisdiccional, que se sustituya la retención por otra garantía que sea suficiente para proteger los intereses de la Hacienda Pública, pero que sea menos coercitiva para el sujeto pasivo, o que le impidan decretar en cualquier fase del procedimiento, el levantamiento, total o parcial, de la retención. (...)",

Partiendo de la sentencia anterior, el Tribunal Económico-administrativo Central (en adelante, TEAC), ha establecido una doctrina reiterada, primero en resolución 1000/2005 de 24 de julio de 2007, y luego en las resoluciones 428/2007 de 10 de febrero de 2009 y 7055/2008 de 21 de septiembre de 2010. Según el TEAC resulta necesario que el artículo 118 LIVA se ajuste a los principios expuestos por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, que se pueden sintetizar en los siguientes: la finalidad que se persigue con la adopción de las citadas medidas; la proporcionalidad de las mismas; y la necesidad, de motivación de su exigencia.

A) El primero de los principios que se desprende de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, es el de la finalidad que debe inspirar la adopción de las medidas. Estamos ante medidas a las se les puede reconocer el carácter o la naturaleza de "medidas recaudatorias", siendo su adopción competencia exclusiva de los Estados Miembros, en aquellos supuestos en que existan sospechas de fraude fiscal o bien cuando dichas autoridades invoquen un crédito del impuesto que no resulte de las declaraciones del sujeto pasivo y que éste impugne. No obstante, estas medidas no pueden ser utilizadas de manera que cuestionen sistemáticamente el derecho a la deducción del Impuesto. Lo importante, afirma el TEAC, es que el propio Tribunal de Justicia Europeo reconoce que son medidas tendentes a proteger los intereses de la Hacienda Pública (apartada 47). Así las cosas, el TEAC entiende que el Derecho comunitario impone las siguientes exigencias al interpretar y al revisar la aplicación que se haga del artículo 118 de nuestra legislación interna:

1. Las medidas adoptadas no pueden ser utilizadas de manera que cuestionen sistemáticamente el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, la Administración tiene la potestad de decidir si emite o no el acuerdo de solicitud de las garantías de la devolución y las circunstancias que determinen la decisión adoptada dependerá de la valoración que de las mismas efectúe el órgano administrativo correspondiente, y es en este sentido en el que debe entenderse el margen de libertad del que goza la Administración para apreciar las circunstancias concurrentes en cada caso. No debe confundirse en este sentido dicho margen de libertad con la arbitrariedad, ya que en este último caso, estaría en juego el principio fundamental de seguridad jurídica, y precisamente por este motivo, el uso de esta facultad por la Administración tampoco debe hacerse de forma generalizada.

2. Las medidas adoptadas por los Estados Miembros que tengan por objeto restringir el derecho a la devolución del saldo acreedor del IVA, deberán preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública.

En este sentido, del artículo 118 LIVA se desprende que el mismo faculta a la Administración para exigir garantía suficiente en los supuestos de devolución recogidos en la Ley y que dicha solicitud de garantía tiene por objeto asegurar los derechos de la Hacienda Pública, aun cuando la deuda tributaria no esté liquidada en el momento de la exigencia de garantía.

3. Permite a las autoridades tributarias adoptar dichas medidas cuando existan indicios que pudieran determinar que el aseguramiento de los derechos de la Hacienda Públicas se viera frustrado. Es decir, la Administración deberá valorar y decidir en cada caso concreto si concurren, a su juicio las circunstancias determinantes de la exigencia de garantía de la

devolución, tomando como principio la existencia de indicios fundados de lesión de los derechos de la Hacienda Pública, precisando el TEAC que en ningún caso la Administración tributaria podrá basarse en una sospecha de carácter general en relación con el sujeto pasivo objeto de dichas actuaciones, sino que la exigencia de garantía debe venir fundamentada en indicios suficientes relativos a cada obligado tributario en particular. En otras palabras, si bien se toma como punto de partida para la exigencia de la garantía indicios de lesión de los derechos de la Hacienda Pública de carácter general, será necesario concretar indicios de lesión de los derechos de la Hacienda Pública de carácter particular relativos a cada obligado tributario, y que, en atención a los criterios expuestos y sobre la base de la información disponible en cada caso, se pueda apreciar la existencia de indicios fundados y suficientes que puedan determinar una posible improcedencia total o parcial de la devolución solicitada, o una posible deuda tributaria a satisfacer por el obligado tributario relativa al concepto y período al que se refiere la solicitud de devolución.

B) El segundo de los principios a los que entiende el TEAC deben quedar sujetas estas medidas que pudieran restringir el derecho a las devoluciones solicitadas, es el de la proporcionalidad de las mismas, esto es, deben adoptarse aquellas medidas que sean proporcionadas al daño que se pretende evitar.

En relación con este extremo y como al principio de este Informe hemos destacado, los acuerdos de la Administración tributaria exigen la constitución de garantía suficiente para cubrir el importe de la devolución solicitada. El TEAC estima que puede entenderse que esta exigencia encaja con el espíritu del derecho comunitario y del artículo 118, en el sentido de que requerir la prestación de garantía como requisito previo a la devolución tiene por objeto garantizar a la Administración una recaudación eficaz de las cantidades indebidamente abonadas.

Es, sin embargo, el segundo requisito, la duración indefinida exigida por la Administración de la garantía prestada, el que provoca las reservas del TEAC, quien señala (como lo hace también la propia Instrucción de la AEAT) que aunque no lo recoja de forma expresa el propio tenor literal del artículo 118 LIVA, resulta evidente que se procederá a la inmediata devolución de la garantía aportada cuando de los datos que obren en poder de la Administración Tributaria, tengan éstos o no su origen en los correspondientes procedimientos de comprobación, resulte que han desaparecido las circunstancias que determinaron la exigencia de aquélla. Es decir, la garantía quedará vinculada temporalmente a las vicisitudes del procedimiento de comprobación e investigación ya iniciado o que pueda iniciarse con posterioridad a la exigencia de la garantía, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este criterio ha sido confirmado por la Audiencia Nacional en sentencia de 15 de marzo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. Núm. 254/2009), en la cual podemos leer (Fundamento de derecho cuarto):

> *"La exigencia de garantía no puede tener validez sine díe, sino que al tratarse de una medida cautelar, que por definición no es definitiva, so pena de frustrar el derecho a la devolución reconocido, la misma queda vinculada a la persistencia de los indicios o las circunstancias que determinaron su exigencia.*
>
> *Como indica el artículo 132 LJCA como regla para las garantías acordadas en un procedimiento jurisdiccional, que dada su generalidad puede ser aplicada también en relación con las garantías acordadas en vía administrativa, las medidas cautelares pueden ser modificadas o revocadas en el curso del procedimiento si cambian las circunstancias en virtud de las cuales se hubieran adoptado.*

En este caso entiende la Sala que existen motivos para entender que pueden haber cambiado las circunstancias tenidas en cuenta por la Administración tributaria para condicionar la devolución de cuotas del IVA a la constitución de garantía. De un lado, el simple paso del tiempo, pues como hemos indicado el reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas, con exigencia de garantía, es de septiembre, octubre y diciembre de 2002, mientras que la nueva solicitud de devolución es de agosto de 2006, y entre ambos momentos la Administración tributaria ha 'dispuesto de tiempo suficiente para llevar a cabo las actuaciones de comprobación que hubiera estimado pertinentes para resolver sobre la conformidad a derecho" o no de las devoluciones solicitadas, y de otro lado, además la Administración ha llevado a cabo efectivamente actuaciones de comprobación del IVA de los ejercicios 2001 y 2002, sin que conste tampoco regularización alguna al obligado tributario como consecuencia de dichas actuaciones} todo (o cual constituye motivo suficiente para sostener que, cualquiera que hayan sido los indicios o las circunstancias tenidas en cuenta por la Administración tributaría en 2002 para sujetar (a devolución de cuotas a la constitución de garantía, las circunstancias eran distintas en agosto de 2006) cuando el obligado tributario solicitó la devolución de las cuotas de IVA sin garantía"

C) Finalmente, afirma el TEAC, debemos aludir al derecho que asiste al obligado tributario de aportar prueba en contrario. Este derecho de defensa de sus intereses legítimos está íntimamente relacionado con el principio de proporcionalidad antes expuesto y se materializa mediante la necesaria motivación del acuerdo por la Administración Tributaria, siendo necesario que se comunique al obligado tributario la existencia de indicios fundados de carácter individualizado que pudieran determinar una posible improcedencia de la devolución solicitada o bien una posible deuda tributaria no ingresada por el obligado tributario.

Propuesta

A la vista pues, del bloque normativo expuesto, de los problemas observados en la aplicación del mismo y de la interpretación que hasta ahora se ha venido realizando, este Consejo para la Defensa del Contribuyente puede concluir la conveniencia de que por parte de la Administración tributaria se estudiase otorgar una redacción más completa al artículo 118 LIVA y, en su caso, un desarrollo reglamentario, que dieran mejor satisfacción a todos los principios en juego, sin perjuicio de la necesaria salvaguarda de los intereses de la Hacienda Pública, en el sentido de establecer de forma expresa en la norma legal o reglamentaria la necesidad de sucinta motivación de los acuerdos de exigencia de garantías y la debida proporcionalidad de las mismas así como el establecimiento bien de un plazo máximo de duración de cada garantía exigida o bien, ante la ausencia de señalamiento de plazo específico, establecer que la Administración tributaria inicie un procedimiento de verificación o comprobación dentro de un plazo prudencial (por ejemplo, seis meses) a contar desde la prestación de la garantía, puesto que la exigencia de la misma no puede tener validez sine die al tratarse de una medida cautelar, la cual, por definición, no puede ser definitiva.

Todo ello en virtud de lo prevenido en el artículo 13 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, que atribuye al pleno de este Consejo la competencia de elaborar propuestas normativas en relación con la aplicación del sistema tributario que considere que contribuyen a la efectividad de los derechos de los obligados tributarios.

PROPUESTA 2/2011

DEDUCIBILIDAD EN EL IRPF DE LAS RETENCIONES CORRESPONDIENTES A RENTAS NO PERCIBIDAS QUE TRIBUTAN DE FORMA EFECTIVA EN EL TRIBUTO

Motivación

Como consecuencia de quejas formuladas por contribuyentes, de la que puede servir como ejemplo la que ha originado el reciente expediente 1528/2011, la Comisión Permanente del CDC ha considerado poner de manifiesto lo que sigue.

Numerosos contribuyentes propietarios de inmuebles arrendados a empresarios o profesionales personas físicas o jurídicas, y por tanto perceptores de rendimientos del capital inmobiliario según determina el artículo 22 de la Ley 35/2006 reguladora del IRPF, se ven en la situación, desgraciadamente frecuente en la actualidad como consecuencia de la crisis económica, de que el arrendatario no satisface el importe de la renta pactada como contraprestación del arrendamiento, o se retrasa de forma considerable en realizar dicho pago, retraso que en frecuentes casos supera el plazo de la declaración del IRPF en la que el propietario ha de incluir los referidos rendimientos del capital inmobiliario.

El artículo 23 LIRPF, desarrollado por el artículo 13 de su Reglamento, al regular los gastos deducibles para la determinación de los rendimientos netos del capital inmobiliario, hace referencia concreta a los saldos de dudoso cobro, concretándose en el RIRPF que tienen tal consideración los saldos pendientes en los casos en que el deudor se halle en situación de concurso, y también cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del periodo impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

Por tanto, el deterioro de los créditos consecuencia del retraso, circunstancia a la que normalmente se refieren las quejas que han constituido el motivo del presente escrito, hace que el legislador del IRPF permita su deducción como gasto, pero sólo si hubiera transcurrido un plazo de seis meses a la fecha del devengo del tributo desde la primera gestión de cobro.

Ello hace que todos los rendimientos impagados con retraso inferior a seis meses (no obrante concurso de acreedores por medio), hayan de incluirse en la declaración del ejercicio, sin perjuicio de su eventual inclusión como gasto en el siguiente si se mantiene fa circunstancia de impago.

El sistema establecido por el legislador es clásico en nuestro ordenamiento, y se mueve en parámetros similares a los del Impuesto sobre Sociedades, concretamente en lo previsto en el artículo 12.2 de su Ley reguladora, si bien la normativa del IRPF al respecto es más restrictiva, no contemplando otras dos circunstancias previstas en la LIS para la consideración como gasto del deterioro de los créditos, como son la de que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes y la de que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro, esta última de gran incidencia práctica.

Pero el problema concreto que se suscita para los contribuyentes del IRPF que han presentado quejas al respecto es el de la inadmisibilidad del cómputo de las retenciones -a las que están sometidas las rentas de que nos ocupamos según lo establecido en el artículo 75 RIRPF- para el cálculo de la cuota diferencial del tributo, según la interpretación que la Administración hace de la regulación aplicable, en el caso de rendimientos del capital inmobiliario devengados, no

percibidos y con saldos no deducibles por no cumplirse los requisitos previstos. Y ello a pesar de que la normativa del IRPF contempla medidas de protección para el perceptor de las rentas sometidas a retención en el caso de incumplimiento del retenedor.

Recordemos la normativa del IRPF al respecto: El artículo 99 LIRPF, regulador de la obligación de practicar pagos a cuenta, en su apartado 5, establece que el perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta del Impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada, añadiéndose que cuando la retención no se hubiera practicado, o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

Por su parte, el artículo 79 RIRPF establece, al regular la imputación temporal de las retenciones, que las mismas se imputarán por los contribuyentes al periodo en que se imputen las rentas sometidas a retención, con independencia del momento en que se hayan practicado.

De la normativa referenciada arriba podría deducirse que el contribuyente perceptor de los rendimientos a los que nos venimos refiriendo no tendría problema alguno a la hora de imputar las retenciones correspondientes a las rentas sobre las que va a tributar efectivamente aunque no las haya percibido, pues, como hemos podido ver, tanto la Ley, como el Reglamento del IRPF desvinculan tal imputación del comportamiento del retenedor y del momento de la práctica de la retención.

Pero no es esto lo que ocurre en la práctica, pues la Administración aplica el criterio, plasmado en la Consulta de la Dirección General de Tributos número V2757-09, de que al nacer la obligación de retener en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes, según se concreta en el artículo 78 RIRPF, la deducción de las retenciones no se podrá practicar mientras que las mismas no se hayan producido, circunstancia que ocurrirá cuando se abonen las rentas sometidas a retención. De ello deriva el criterio administrativo que las retenciones no se podrán deducir si se producen después del plazo para presentar la declaración, sin perjuicio de que una vez practicadas las mismas se solicite la rectificación de la declaración presentada.

Propuesta

Por todo lo expuesto, este Consejo para la Defensa del Contribuyente ha estimado procedente, al amparo de lo previsto en los artículos 3.1.h) y 13 de su norma reguladora, el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, formular propuesta de modificación normativa o, en su caso, del criterio administrativo que en la actualidad se aplica, con el fin de que los contribuyentes del IRPF obligados a tributar efectivamente por rentas no percibidas puedan deducir, para el cálculo de la cuota diferencial del tributo, las retenciones correspondientes a dichas rentas, en la forma prevista en los artículos 99.5 de la Ley del IRPF y 79 de su Reglamento.

PROPUESTA 3/2011

MODIFICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR ASCENDIENTES EN LA NORMATIVA REGULADORA DEL IRPF

Motivación

Se han venido registrando quejas en este Consejo para la Defensa del Contribuyente relacionadas con el IRPF, ejercicio 2010, que se refieren a la reducción por ascendientes que se regula en el artículo 59 de la Ley en el que se dispone (redacción dada por la Ley 26/2009):

> *"1. El mínimo por ascendientes será de 918 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.*
>
> *Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.*
>
> *2. Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentarán en 1.122 euros anuales".*

Las quejas reiteradamente coinciden en señalar que, los contribuyentes que han venido, en años anteriores, aplicando en sus declaraciones la mencionada reducción, no han podido hacerlo en el ejercicio 2010 debido a que la norma impone para ello, entre otros requisitos, la necesidad de que el ascendiente que pudiese dar derecho a la reducción, no perciba rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros. Esta cifra límite se ve superada, aunque en una escasa cuantía, como consecuencia de un pequeño incremento en las rentas del ascendiente, y, en consecuencia, no procede aplicar la reducción, produciéndose el efecto final de q le el incremento del conjunto de las rentas obtenidas por los miembros de a familia es menor que la cuantía de la reducción cuyo derecho se pierde. Es decir, la renta finalmente disponible percibida por la familia es menor, a pesar -o, a causa- de haberse incrementado la obtenida por uno de sus miembros -el ascendiente-.

Esta misma queja, también se hace extensiva en otros casos a la deducción por discapacidad y por descendientes, ya que a ambas situaciones se les aplican requisitos similares al señalado anteriormente.

A la vista de estas quejas, este Consejo ha considerado procedente poner de manifiesto su opinión al respecto ya que el artículo 3 del RD 1676/2009, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, le atribuye, entre otras, las funciones de recibir sugerencias de los contribuyentes y elaborar propuestas sobre modificaciones normativas.

Al efecto de exponer razonadamente los fundamentos en que se basa el criterio de este Consejo, consideramos que debe procederse en primer lugar al examen de las Leyes que han venido regulando la reducción por ascendientes -a la que se refieren principalmente las quejas- con la finalidad de constatar su finalidad y fundamento, así como la coherencia de éstos con los requisitos que rigen legalmente la reducción aplicable.

Con esta finalidad basta con remontarse a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, para leer en su Exposición de Motivos que:

> *"(…) considerando como contribuyente a la persona física, tal y como exige la doctrina del Tribunal Constitucional. Sin embargo, la ley tiene muy en cuenta que el contribuyente forma*

parte de una familia cuya protección merece un tratamiento fiscal favorable, para lo que, además de la configuración del mínimo familiar antes referido, se articulan otras medidas tendentes a este fin (…)"

Este mínimo familiar se regulaba en el artículo 40 fijándolo en la cuantía de

"100.000 pesetas anuales (601,01€) por cada ascendiente mayor de sesenta y cinco años que dependa y conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores al salarlo mínimo interprofesional, incluidas las exentas".

Añadiéndose a ello la compatibilidad de esta reducción con la aplicable a las personas discapacitadas.

Esta redacción, que tenía la ventaja de no incluir en la Ley una cuantía fija, sino de fijarla en función de otra magnitud variable en el tiempo, se mantuvo hasta la Ley 46/2002 que modificó todo el capítulo VI de la Ley, justificándose esta reforma en la finalidad de " (…) incrementar el importe del mínimo personal y familiar, esto es, la parte de la renta que, con carácter general, el contribuyente destina a atender sus necesidades (…) se incorporan nuevas reducciones en la base imponible, (…)por edad del propio contribuyente o de sus ascendientes, (…) con las que se pretende adecuar la carga tributaria a las situaciones de dependencia".

Fue en esta norma, vigente desde 2003, donde se fijaban las siguientes disposiciones:

"Artículo 47 bis. Reducción por edad.

(…)

2. Por cada ascendiente mayor de sesenta y cinco años o discapacitado cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, la base imponible se reducirá en 800 euros anuales.

Artículo 47 ter. Reducción por asistencia.

(…)

2. Por el mismo concepto y por cada ascendiente mayor de setenta y cinco años que cumpla los requisitos previstos en el apartado 2 del artículo anterior, la base imponible se reducirá en 1.000 euros anuales.

Artículo 47 quáter. Normas comunes para la aplicación de las reducciones por cuidado de hijos, edad y asistencia.

(…)

2ª No procederá la aplicación de estas reducciones cuando los ascendientes presenten declaración por este Impuesto o la solicitud de devolución prevista en el artículo 81 de esta Ley.

(…)

4ª Para la aplicación de las reducciones por edad y por asistencia correspondientes a los ascendientes será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del periodo impositivo.

Se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados."

Posteriormente, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, vendría a consolidar la reducción reforzando sus elementos esenciales tanto en lo que afectaba a su cuantía como a su fundamento y a los requisitos exigibles para su aplicación.

En lo que respecta a su cuantía, en la Exposición de Motivos se declaraba:

> *"(…) es de destacar el importante esfuerzo llevado a cabo" con la elevación de los mínimos, para mejorar el tratamiento de las familias, especialmente de las numerosas. "*

Lo que se tradujo, en el artículo 59, en las siguientes cuantías del mínimo por ascendientes -después incrementadas en la redacción dada por la Ley 26/2009 antes expuesta-:

> *"1. El mínimo por ascendientes será de 900 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros (…)*
>
> *2. Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo a .que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 1.100 euros anuales."*

En lo que afecta a los requisitos exigibles para su aplicación, el artículo 61 (Normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad) disponía:

> *"2ª No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.*
>
> *5ª Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del periodo impositivo."*
>
> *Y, dentro del propio articulado de la Ley (art. 56), se definía el mínimo personal y familiar como*
>
> *"(…) la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto"*

Del examen del régimen aplicable a esta reducción se pueden deducir los siguientes extremos:

1°. La fijación por Ley de los principales aspectos de esta reducción, así como de sus límites, además de satisfacer las exigencias de la reserva- o preferencia de Ley, dota de seguridad y estabilidad a la misma otorgando al contribuyente la certeza de saber dónde se encuentran sus límites.

2°. Respecto de la cuantía de la reducción, es destacable el incremento que se ha introducido en las leyes desde 2002, cuyos importes se han actualizado periódicamente, elevándose desde 800 euros en 2003 a 900 euros en la redacción dada por la Ley 26/2009 y a 918 euros posteriormente.

3°. El fundamento de esta reducción es, desde sus orígenes, el que concreta la Ley 26/2009 cuando define el mínimo personal y familiar como la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades, básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto. Es decir, se vincula a los elementos esenciales del Impuesto en su configuración actual.

4°. En cuanto a los requisitos que se exigen para su aplicación, entendemos que:

4.1. La exigencia de que los ascendientes (o descendientes) convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo, tiene una clara justificación en la propia finalidad de la reducción, antes señalada.

4.2. Su improcedencia cuando las personas que generen el derecho a la reducción presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros, ha de considerarse también justificada en la medida en que, en este caso, podrían obtener otros beneficios (o devoluciones) establecidos legalmente que podrían compensar la exclusión de las reducciones aplicables en el contribuyente con quien convivan y para el que pueden suponer el incremento de sus necesidades básicas.

4.3. La aplicación solo a los mayores de 65 años o con discapacidad cualquiera que fuese su edad, es una disposición coherente con otras normas de nuestro ordenamiento que toman esta edad como referencia a distintos efectos (jubilación, pensiones, etc.). Igualmente ha de entenderse justificado el establecimiento de una edad límite en el caso de descendientes.

4.4. Finalmente, hemos también de resaltar que, el establecimiento de 8.000 euros como límite de la renta percibida por el ascendiente es un elemento que fue fijado, según hemos expuesto, en la Ley 46/2002. Es decir, viene exigiéndose desde el ejercicio 2003.

Y es precisamente por ello y en relación a este último requisito, por lo que se centran las quejas en su regulación, por cuanto los contribuyentes entienden que esta cuantía ha quedado 11 "congelada" desde que legalmente fue establecida, sin que se haya tenido en consideración posteriormente la inflación, la evolución de otras magnitudes, etc.

Propuesta

Este Consejo coincide con los contribuyentes en un aspecto que muy especialmente denuncian estas quejas referido a los casos en que los ascendientes perciben casi exclusivamente pensiones mínimas de viudedad o pensiones de jubilación ya que el incremento de las mismas ha supuesto la exclusión automática de esta reducción. Esta situación se percibe como especialmente gravosa por cuanto, como antes expusimos, el incremento de la pensión es, en términos anuales, inferior al incremento de la cuota en el IRPF provocada por la no aplicación de la reducción.

Así pues, en relación con estos casos, es donde, también a juicio de este Consejo, se debería evitar el efecto antes señalado mediante la modificación de la norma correspondiente aumentando el citado límite al efecto de que, incrementos en las pensiones que apenas superan la cifra de 300 euros anuales, impidan la obtención de una reducción en la base (918 ó 1.122 euros anuales) de aquellas familias que atienden las necesidades esenciales de los primeros. Esta modificación, por las exigencias de la reserva, o preferencia, de Ley a que hemos aludido anteriormente, debería establecerse en una norma con rango legal, como se hace actualmente, bien en la misma Ley reguladora del Impuesto, bien, al efecto de permitir su revisión o actualización periódica, lo que podría requerir una habilitación legal en la propia Ley del IRPF.

Como solución alternativa, también podría modificarse la norma añadiendo a la mención a la cuantía fija de 8.000 euros, una referencia a otra magnitud que se aplicaría a los casos señalados y que refleje la renta considerada expresión del mínimo indispensable para atender las necesidades de una persona, magnitud que normalmente sea objeto de actualizaciones periódicas por Ley o por reglamento. Así se hacía en la redacción contenida en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, cuando se tomó como magnitud de referencia el salario mínimo interprofesional.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2012

Durante el año 2012 el Consejo para la Defensa del Contribuyente no estimó precisa la presentación de ninguna propuesta normativa a la Secretaría de Estado de Hacienda.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2013

Durante el año 2013 el Consejo para la Defensa del Contribuyente no estimó precisa la presentación de ninguna propuesta normativa a la Secretaría de Estado de Hacienda.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2014

PROPUESTA 1/2014

PARA ADAPTAR LA ACTUAL LEY 35/2006, DE IRPF, AL FALLO DE LA STC.19/2012, DE 15 DE FEBRERO

De conformidad con el art. 34.2 de la LGT, así como arts. 3 y 12 Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, dicho organismo dependiente del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, podrá proponer modificaciones normativas del sistema tributario que serán remitidas al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, o en su caso, a otros órganos de la Secretaría de Estado y al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para su toma en consideración.

Con este fin, y como consecuencia de la presentación de determinadas quejas a este Consejo en relación con las limitaciones que establece la actual Ley de IRPF a aquellos contribuyentes separados judicialmente o divorciados con hijos a su cargo, pero con los que no se convive la mayor parte del año, se propone a continuación diversas modificaciones a la actual Ley 35/2006, del IRPF, al objeto de adaptar la doctrina del Tribunal Constitucional sobre esta materia a la luz de la STC. 19/2012, de 15 de febrero.

Así las cosas, este Consejo tras un análisis de la materia, entiende que resulta necesario introducir ciertos ajustes en la actual Ley del IRPF, para adaptar la normativa vigente al fallo de la STC. 19/2012, que declaró inconstitucional la expresión “conviva” recogida en el art. 40.3 de la derogada Ley 40/1998, del IRPF, lo que obligaría a modificar el actual art. 58.1 de la Ley 35/2006, para lograr un trato más equitativo en relación con la aplicación de la reducción del mínimo por descendientes. Así mismo, se considera también conveniente practicar ciertos ajustes sobre la desgravación actual derivada del pago de anualidades por alimentos a favor de los hijos (arts. 64 y 75 LIRPF).

1. Pues bien, en relación con la primera de las propuestas, debe traerse a colación la doctrina del Tribunal Constitucional dictada en relación con la imposibilidad legal de que el progenitor que se encuentre en una situación de nulidad, separación o divorcio no pueda minorar el mínimo por descendientes mientras no “conviva” con éste. Como advierte la citada STC. 19/2012, la anterior Ley 40/1998, situación que debe advertirse, pervive todavía en la vigente Ley 35/2006, “introduce la “convivencia” como factor diferencial de la situación jurídica que contempla sin que exista en su exposición de motivos razón alguna que justifique aquel trato desigual (…)”. Así las cosas, “la norma controvertida atribuye el derecho a practicarse la reducción por los gastos que genera el mantenimiento de los descendientes, no a quienes efectivamente soportan esos gastos, sino exclusivamente al progenitor o progenitores con quien conviven, asumiendo el criterio de la “convivencia” como factor diferencial en lugar de la “dependencia económica”. Sin embargo, si resulta, de un lado, que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de la familia permitiendo a tal fin la reducción de la base en el IRPF de una parte de los gastos que provoca la asistencia de todo orden a los hijos, y de otro, que la familia a la que manda proteger el art. 39.1 CE no viene determinada por el hecho físico de la convivencia, se puede concluir que el criterio adoptado por el legislador quiebra el axioma de que toda deducción (o reducción) de un gasto debe aprovechar, en principio, a quien lo soporta, salvo que haya una razón que justifique el recurso a otro criterio.

Así continúa el Tribunal Constitucional afirmando, que "siendo cierto que en la mayoría de los casos, el hecho de la convivencia permite presumir la dependencia económica de los descendientes, también lo es que no toda dependencia económica se basa en la convivencia. Como sucede no sólo en los supuestos de nulidad, separación o divorcio, sino también en aquellos otros en los que, sin existir esa nulidad, separación divorcio, los contribuyentes sostienen a sus hijos sin convivir con ellos (…).

Por el contrario, -apostilla el Tribunal Constitucional refiriéndose precisamente a su caso-, "dicha diferencia de trato adquiere relevancia constitucional, con relación a aquellos otros contribuyentes que, teniendo hijos que dependan económicamente de ellos, ni conviven con los mismos -por diferentes causas- ni satisfacen anualidades por alimentos en virtud de una decisión judicial. Estos casos no son una mera excepción a la regla general, al no tratarse de "*situaciones puntuales*", esto es, de "*supuestos patológicos*", no previstos o no queridos por la ley (por todas, STC. 113/2006, de 5 de abril, FJ 9º), sino justamente de lo contrario, de una decisión legislativa que asume como consecuencia inmediata la exclusión de su ámbito de aplicación de todo contribuyente que aun concurriendo al sostenimiento de sus hijos no convive con ellos".

Pues bien, reconoce el Tribunal Constitucional que no le compete decidir cuál es la forma en que debe articular la reducción por el mínimo por descendientes. Pero sin embargo, sí le corresponde, determinar si la articulación que se ha hecho en la normativa impugnada es respetuosa con el principio constitucional de igualdad, en la medida en que excluye de su aplicación, sin razón que lo justifique, a un grupo importante de contribuyentes que prestan asistencia económica a sus descendientes por el sólo hecho de no convivir con ellos. Por ello, concluye declarando la inconstitucionalidad de la expresión "conviva con el contribuyente" por no ajustarse la norma controvertida al fin perseguido (la protección de la familia mediante la deducción de parte de los gastos que provoca el deber constitucional de asistencia de todo orden a los hijos), y al no ser las consecuencias jurídicas que resultan proporcionadas al mismo.

Pues bien, y en orden a adecuar convenientemente la actual normativa que queda en nuestra opinión por supuesto afectada por esta declaración de inconstitucionalidad, debe señalarse que la normativa actual mantiene como requisito sine qua non para la aplicación del mínimo por descendientes, el criterio de la "convivencia" frente a la dependencia económica, por lo que entendemos que resulta necesario que el legislador de renta modifique el art. 58.1 de la vigente Ley 35/2006, eliminando la expresión "conviva con el contribuyente", en la misma línea que señaló el Alto Tribunal en la STC 19/2012, respecto a la redacción que establecía la anterior Ley 40/1998 (art. 40.3).

2. Por otro lado, debería reflexionarse además sobre si los incentivos fiscales actuales que contempla la LIRPF para los supuestos de progenitores separados judicialmente o divorciados compensan con la normativa actual de forma suficiente los efectos que produce la progresividad del impuesto en aras de seguir manteniendo la vocación de este tributo por gravar la "*renta disponible*" de los contribuyentes. Por ello, no debe perderse de vista que de acuerdo al régimen legal actual, los contribuyentes separados judicialmente o divorciados que no tienen la guarda y custodia de menores abonarán con carácter general unas cantidades en concepto de anualidades por alimentos en favor de los hijos, sin que la Ley actual les permita minorar este importe respecto de las rentas que se integran en su base imponible, y además, puede suceder de acuerdo al convenio regulador de separación legal o divorcio firmado que convivan estos ascendientes con los hijos una parte del año sin que hasta la fecha tampoco tengan derecho a practicar el mínimo por descendientes para compensar de igual forma los gastos que destinan para cubrir las necesidades vitales de los

menores (pero que sin embargo, sí tienen derecho a aplicarlas íntegramente los cónyuges que tienen atribuida la guarda y custodia de esos hijos comunes).

Es cierto que con buen criterio, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, ha suavizado de alguna forma los efectos de la progresividad al permitir de acuerdo con los arts. 64, 75, y DA 35º LIRPF la posibilidad (siempre que el importe de las anualidades por alimentos sea inferior a la base liquidable general) que puedan aplicarse las escalas de gravamen estatal y autonómicas separadamente al importe de éstas y al resto de la base liquidable general. Junto a esta medida, debe también mencionarse que la cuantía total resultante se permite también minorar en el importe derivado de aplicar la escala general a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales, sin que eso sí, pueda ésta resultar negativa como consecuencia de dicha minoración.

En nuestra opinión, y aunque cabe hacer una valoración positiva de esta mejora normativa introducida precisamente hace unos años para aliviar la tributación de este colectivo que abona anualidades alimenticias a favor de sus hijos pero que no tiene atribuida la guarda y custodia, el importe actual fijado por los arts. 64, 75 y DA 35ª LIRPF de 1.600 euros resulta ciertamente modesto, lo que nos invita a proponer desde este Consejo una modificación legislativa al objeto de que dicha cuantía pudiera elevarse cuando la persona pagadora abone anualidades por alimentos por este concepto a partir del tercer hijo (al conformar una familia numerosa) en los términos de protección integral de los hijos que proclama el art. 39.2 CE.

PROPUESTA 2/2014

DE REGULACIÓN EN EL IRPF EN CASO DE TRANSMISIÓN POR EL USUFRUCTUARIO DE SU VIVIENDA HABITUAL

Con ocasión de un expediente queja tramitado ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente, se ha advertido que la regulación de la exención de la ganancia patrimonial obtenida por la enajenación de la vivienda habitual presenta dudas interpretativas cuando se dan casos de propiedad dividida, especialmente cuando se trata de la enajenación por mayores de 65 años y demás supuestos del art. 33.4 de la vigente Ley del IRPF.

La Administración Tributaria viene entendiendo en algunas consultas, y en la aplicación concreta, que la exención aplicable sólo lo será sobre la ganancia patrimonial obtenida por el nudo propietario, pero no para el usufructuario, "por no ser éste un derecho de propiedad". En este punto el Consejo para la Defensa del Contribuyente --partiendo de que la propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, como preceptúa el artículo 348 del Código Civil, y ésta puede desmembrarse o diversificar en dos, por un lado la nuda propiedad y por otro lado el derecho de usufructo, de tal modo que el propietario no será en este caso poseedor inmediato de la cosa, mientras que el usufructuario tendrá derecho a disfrutar de ella como titular de un derecho real--, entiende que ambos derechos coexisten o forman parte del pleno dominio, de tal modo que el derecho de usufructo es una parte del derecho de propiedad que incluso puede enajenarse, como se ha hecho en este caso, tal y como lo permite el artículo 480 del Código Civil. Tan es así, que el propio Código impone determinadas obligaciones al nudo propietario frente al usufructuario (artículos 489, 500 y siguientes del Código Civil).

Considerando que el artículo 33.4 de la Ley del IRPF se refiere a la "transmisión de su vivienda habitual" sin referencia a que deba tratarse de la transmisión del pleno dominio, y considerando que la Administración tributaria sí admite la exención cuando se produce la transmisión de la nuda propiedad (lógicamente si también era la vivienda habitual), sería posible entender que se incluye también la relativa a la transmisión del usufructo que es la que recoge el derecho de disfrute de la propiedad, aunque también es cierto que si se tratase de la constitución del derecho de usufructo, no podría plantearse esta hipótesis, pues la renta obtenida por el pleno propietario que constituye el derecho de usufructo sería un rendimiento del capital inmobiliario, y en estos casos no está prevista la exención, salvo que se dieran las circunstancias de disposición de bienes de la Disposición Adicional decimoquinta de la LIRPF (en síntesis, hipoteca inversa).

Ahora bien, la transmisión del derecho de usufructo sí genera una alteración patrimonial susceptible de producir ganancias o pérdidas patrimoniales. Otra cosa es que la probabilidad de que exista ganancia patrimonial sea reducida, en la medida que el transcurso del tiempo conlleva, en la normalidad de los casos la minoración de su valoración, y normalmente será mayor el valor de adquisición que el de enajenación. La finalidad de esta exención es la de facilitar la situación económica de los contribuyentes que alcanzan la edad de jubilación, o se encuentran en situación de dependencia, y ello no debiera permitir dejar fuera a los que únicamente tienen el derecho de usufructo de la vivienda habitual, y lo transmiten.

Esta exclusión puede conllevar una desigualdad de trato difícilmente justificable, pues como dispone el citado art. 33.4, la exención es por la transmisión de la vivienda habitual, y es innegable que el usufructuario es titular de un derecho real, de disfrute por propiedad dividida, y si sobre su vivienda habitual es titular de ese derecho real, si lo transmite está enajenando su vivienda habitual.

Es más, sobre esa misma vivienda habitual no habrá tenido que imputar rentas inmobiliarias mientras se haya sido usufructuario, siendo además que conforme al art. 85 de la LIRPF, cuando las rentas se imputan, en caso de proceder, lo serán al titular del derecho real de disfrute.

La equiparación legal como la citada a unos efectos entre el derecho de usufructo y el pleno dominio, frente a la interpretación administrativa de que la equiparación en estos casos de transmisión sólo sería posible entre la nuda propiedad y el pleno dominio, y no entre el usufructo y el pleno dominio, conlleva que la interpretación de la Administración no encuentre una determinante justificación legal.

Por todo ello se sugiere que ante la próxima reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas, se reflexione sobre la necesaria consideración de estos casos, regulando expresamente la exclusión o no del régimen de exención a los titulares del derecho de usufructo por las ganancias patrimoniales que puedan obtener como consecuencia de su enajenación si constituía su vivienda habitual. Este Consejo entiende que debería ser aplicable la exención.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2015

PROPUESTA 1/2015

SOBRE SUPUESTOS DE INGRESOS PERCIBIDOS COMO CONSECUENCIA DEL RECONOCIMIENTO DE DERECHOS ECONÓMICOS LABORALES POR RESOLUCIÓN JUDICIAL FIRME

A. Planteamiento

La regulación vigente de la imputación temporal de rentas en el momento en que la resolución judicial adquiere firmeza al amparo del art. 14.2.b) in fine de la LIRPF, puede presentar algunos problemas y disfunciones técnicas en casos concretos, alguno de los cuales ha sido detectado con ocasión de alguna queja planteada ante este Consejo.

Obviamente, la situación de aquel contribuyente que decide acudir a los tribunales para resolver un conflicto con trascendencia en el IRPF, frente al que no acude obteniendo sin embargo el mismo importe por satisfacción extraprocesal, al amparo de la normativa vigente produce hoy día efectos tributarios diferentes, cuando en puridad la capacidad económica o renta obtenida resultara en ambos casos coincidente.

La cuestión resulta de gran interés, lo que se acredita fehacientemente a través de las numerosas consultas que han sido planteadas por trabajadores con ocasión del reconocimiento de derechos laborales, y la consiguiente percepción de los salarios de tramitación devengados. Así, sin ánimo de exhaustividad pueden citarse las siguientes Resoluciones de la DGT de 4 de junio de 2012 (V1215-12 y V1218-12); de 10 de diciembre de 2012 (V2334-12 y V2335-12); de 17 de enero de 2013 (V0108-13); de 16 de abril (V1282-13), y de 25 de abril de 2013 (V1427-13); de 18 de junio de 2013 (V2037-13); de 26 de marzo de 2014 (V0827-14); de 10 de julio de 2014 (V1841-14); de 7 de agosto de 2014 (V2208-14); de 23 (V2481-14), y de 24 de septiembre de 2014 (V2501-14); y de 1 (V3224-14), y de 23 de diciembre de 2014 (V3364-14).

Al hilo de esta cuestión, consideramos que sigue viva también cierta problemática respecto de la imputación temporal con ocasión de la percepción de indemnizaciones que traen origen en incumplimientos de contratos civiles (STS de 6 de octubre de 2001), así como de reclamaciones sobre el importe del justiprecio y de los intereses derivados del retraso en el cobro de expropiaciones (SSTS de 30 de octubre de 2003¸ de 29 de abril y 3 de noviembre de 2011, y más recientemente de 10 de marzo de 2014); supuestos éstos cuyos ingresos ya no adoptarían la calificación de rendimientos del trabajo, sino propiamente de ganancias patrimoniales. En estos casos, el reconocimiento judicial del derecho traerá consigo que de acuerdo con la normativa vigente la ganancia de patrimonio producida haya de imputarse de acuerdo con el art. 14.2.a) LIRPF al período impositivo en que se dicte la sentencia judicial firme.

Por otro lado, y en relación con algunos de los supuestos mencionados, o referidos en algunas de las consultas citadas, resulta evidente que existe cierta conflictividad y que entre otras opciones infra apuntadas podría también resolverse por vía interpretativa, y que gravita sobre el importe que se debe computar como renta sujeta en el ejercicio en que se dicta la sentencia firme, esto es, si lo debe ser por el total del importe percibido, o únicamente por la diferencia de lo que ya se haya ingresado hasta el momento en que se dicta el fallo. Esta opción interpretativa evitaría el tener que realizar modificaciones a la legislación vigente para dar solución a dicha problemática.

B. Naturaleza tributaria y efectos de la imputación temporal de los ingresos derivados de los salarios de tramitación al momento de dictarse resolución o sentencia firme

El artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF), define los rendimientos íntegros del trabajo como "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Así las cosas, las cantidades cobradas por los trabajadores en concepto de salarios de tramitación tienen la calificación tributaria de rendimientos del trabajo sujetos al IRPF.

En cuanto a su imputación temporal, el artículo 14.1 a) de la LIRPF, establece, como regla general, que los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que son exigibles por su perceptor.

Junto a esta regla general, las letras a) y b) del apartado 2 del citado artículo, establecen una serie de reglas especiales que tienen incidencia en el caso que nos ocupa:

> *a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.*
>
> *b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurran las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.*
>
> *La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto."*

Como antecedente legislativo cabe apuntar que el ya derogado art. 14.2 de la Ley 40/1998, del IRPF, recogía en idénticos términos dicha regla especial de imputación temporal.

Pues bien, la doctrina administrativa citada anteriormente, así como diversa jurisprudencia (vid. entre otras, SSTSJ de Madrid de 18 de septiembre de 2008 y de 7 de febrero de 2013, y de la Comunidad Valenciana de 19 de junio de 2012), dictadas hasta la fecha, han venido entendiendo, al amparo de lo que dispone el citado art. 14.2 en su letra b), que en los supuestos de reconocimiento de derechos económicos laborales ante los Tribunales, y pese a que la cuestión litigiosa dirimida tuviera origen en el pago de un "atraso", deberá aplicarse lo dispuesto en su último inciso a los efectos de imputar todas las rentas percibidas "en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza".

Esta disposición, no debe perderse de vista, lleva a imputar temporalmente los ingresos laborales que han podido ser devengados durante varios años a un único período impositivo produciéndose de forma artificial un exceso de progresividad que incluso no podrá ser corregida bajo su calificación como rendimiento irregular o plurianual (a los efectos de la aplicación de la

reducción del 30 por 100) si no han transcurrido más de dos años de generación de la renta. Así, se ha señalado por la DGT en contestaciones de 4 de junio de 2012 (V1215-12 y V1218-12), de 18 de junio de 2013 (V2037-13) y de 23 de septiembre de 2014 (V2481-14). Esta última también dio lugar a la interposición de una queja (expediente nº 10125/14) ante este Consejo por no reconocer la Administración la aplicación de la reducción por aquel entonces del 40 por 100 por no superar por muy poco tiempo el plazo necesario de dos años y un día para su consideración como renta irregular, frente a la contestación sin embargo de 1 de junio de 2014 (V3224-14), que sí se consideró aplicable dicho régimen por tener origen dichos salarios en un plazo de generación de cuatro años.

Asimismo, debe señalarse que conforme al tenor literal de la ley son "los importes no satisfechos (los que) se imputarán al período impositivo en que aquélla (la sentencia) adquiera firmeza"

C. Criterio interpretativo de imputación de la renta que trae origen en la percepción de los derechos económicos derivados de salarios de tramitación

No debe perderse de vista que desde el punto de vista laboral, la regularización de dicha situación no plantea problema en cuanto que el art. 209 del Texto Refundido de la Ley de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, dispone que en caso de readmisión del trabajador despedido, las cantidades percibidas por la prestación de desempleo resultan incompatibles con la percepción de salarios de tramitación y se consideran indebidas por causa no imputable al trabajador. En ese caso, el empresario debe ingresar a la entidad gestora las cantidades percibidas por el trabajador, deduciéndolas de los salarios de tramitación, con el límite de la suma de tales salarios. Si la cuantía de la prestación superara la de los salarios, se reclamará la diferencia al trabajador.

Esta forma de proceder ha sido seguida por algunas Comunidades Autónomas al haberse dictado sentencias que dejaban sin efecto jubilaciones y ordenaban el reingreso en el puesto de trabajo, casos en los que la Comunidad ha satisfecho a la Seguridad Social el importe de las pensiones satisfechas por el periodo correspondiente, y al trabajador readmitido le ha satisfecho la diferencia. En otros casos, al trabajador se le ha satisfecho la totalidad, debiendo ser él quien reintegra directamente la pensión percibida.

Asimismo, la devolución de la cantidad percibida en concepto de prestación por desempleo o de jubilación, con el criterio que viene postulando la Dirección General de Tributos podrá tener incidencia tributaria en la declaración correspondiente al ejercicio en la que se declaró como ingreso, pues de acuerdo con el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el trabajador que presentó la autoliquidación del IRPF incluyendo en su momento las cantidades derivadas de la prestación por desempleo, ahora con motivo de la devolución a la Tesorería de la Seguridad Social de dichos importes podrá en su caso instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme al procedimiento regulado en los artículos 126 - 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 julio.

En estos casos, la DGT no ha optado por aplicar el criterio de otros supuestos calificados por ella misma como "gastos por cuenta de terceros", que sí son deducibles para el pagador y no son renta para el tercero que los provoca, a diferencia de si se le satisface una cantidad a tanto alzado para que él decida como cubrir esos gastos, ni entiende que se trata de movimientos de tesorería (en sede del trabajador), y considera que toda la cantidad satisfecha como

consecuencia de la sentencia es renta del ejercicio en que es firme la misma, proyectando efectos sobre ejercicios anteriores, al poder instar la rectificación de sus autoliquidaciones.

El criterio postulado por la DGT no es coincidente con las conclusiones que se extraen de cierta jurisprudencia, como es el caso de la sentencia del TS de 14 de abril de 2000, Recurso de Casación núm. 5161/1995, ponente Gota Losada, al declarar que:

"En los Impuestos cuyo hecho imponible, como dice el artículo 25.2 de la Ley General Tributaria, vigente en los años a que se refieren los presentes autos, consista en un acto o negocio jurídico, si se ha acordado bajo condición resolutoria es incuestionable que el cumplimiento de la misma, llevará consigo su resolución, que por su propia naturaleza se retrotraerá al momento de su celebración y llevará consigo la devolución del Impuesto correspondiente, salvo que hubiera existido efecto lucrativo, pero estas normas no son aplicables del mismo modo en los impuestos cuyo hecho imponible se delimita atendiendo a conceptos económicos, como ocurre con el Impuesto sobre Sociedades, porque para éste el acto o contrato inicial es una operación económica que ha generado un resultado, supongamos que positivo, que se contabiliza como beneficio, y tributa por Impuesto sobre Sociedades, pero si años después, se resuelve el contrato por cumplimiento de una condición resolutoria o por anulación, rescisión o resolución judicial o administrativa, este acto resolutorio es una operación económica distinta, que se contabiliza en el ejercicio en que se ha producido, y que probablemente habrá generado una pérdida, de ahí que en el Impuesto sobre Sociedades no haya que retrotraer los efectos de la anulación, resolución, etc., de los actos o contratos al momento en que se pactaron, sino que se reflejan, como una operación distinta, en el ejercicio, insistimos, en que se producen.

No es aplicable, por tanto, sin más, la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, propia de las condiciones resolutorias de los actos y contratos, a las reducciones, deducciones y demás beneficios fiscales del Impuesto sobre Sociedades, de modo que la imputación temporal de los efectos del incumplimiento posterior de los requisitos para disfrute de los mismos, deberá hacerse de acuerdo con sus normas específicas, si existieren, como es el caso de la anterior Previsión para Inversiones".

En efecto, con este criterio sería posible la compensación de importes percibidos hasta la fecha de la resolución judicial firme con los que han de satisfacerse conforme a la sentencia judicial, considerándose únicamente como renta del ejercicio los importes que no habían sido satisfechos, es decir, la diferencia entre los hasta entonces percibidos y la suma total.

Acorde con el criterio de la sentencia parcialmente transcrita es el criterio que la misma DGT ha expresado en relación con las devoluciones del Impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos que fue declarado contrario al Derecho comunitario en la consulta V2436-14, de 16 de septiembre de 2014, en la que considera que la devolución del IVMDH, contabilizado en su día como gasto, debe imputarse como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se reconoce el derecho a su devolución, sin tener que presentar declaración complementaria alguna que rectifique las autoliquidaciones de los años anteriores afectados.

En casos como los enumerados más arriba, como el que se refiere en la consulta V2481-14, de 23 de septiembre de 2014, semejante a los planteados en la consultas V1841-14 y V3364-14, sería posible realizar una interpretación de la norma no sólo menos onerosa para los contribuyentes, sino más adecuada a la contribución conforme al principio de capacidad económica proclamada en Nuestra Constitución. La progresividad del impuesto debe surtir sus efectos sobre una riqueza real, no meramente formal. En estos casos no se trata de la percepción

de unos atrasos más o menos elevados, sino de la percepción como consecuencia de una sentencia judicial firme, de unas sumas de dinero, como rendimiento del trabajo, por un concepto distinto a las que ya se habían percibido y gravado, y que como consecuencia de la sentencia y del nuevo cobro deben devolverse.

El IRPF grava la renta de las personas físicas, y su objeto es la renta del contribuyente, concepto económico y jurídicamente delimitado en la ley. La regla del artículo 14.2.a) de la LIRPF es aplicable cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, pendiente de resolución judicial, siendo los importes no satisfechos imputados al periodo en que adquiera firmeza la sentencia. Esta regla es aplicable para cualquier tipo de renta y no sólo para los rendimientos del trabajo, si bien si se trata de éstos se imputarán al periodo en que se produzca la firmeza, pero no habrán de declararse hasta que se satisfagan.

La sentencia que anula una jubilación o despido, y que comporta el abono de los salarios de tramitación, así como conlleva la devolución de cantidades percibidas como consecuencia de la situación después declarada no conforme a Derecho, no puede tener como efecto la negación de la realidad, incluso fiscal y la capacidad económica puesta de manifiesto en los años en que se percibieron las cantidades que han de devolverse. En esos años hubo renta, se disfrutó y se tributó por ella.

Desde el punto de vista de la renta del contribuyente, el cobro de las cantidades en el año de firmeza de la sentencia, materialmente supone el cobro de la diferencia respecto de lo que había cobrado y debe devolver. Supone percibir una parte de renta que no se había obtenido, esto es, "importes no satisfechos". En los años anteriores la capacidad económica existente ya se gravó, y como efecto de la sentencia percibe una parte de renta que no percibió en los años anteriores, pues la otra parte ya la percibió, aunque de otro pagador a quien debe reintegrarle él (o la propia empresa) los pagos que eran debidos y que como consecuencia de la improcedencia de la jubilación o despido pierde el derecho a obtenerlos por ese concepto, pero su importe se sustituye por el nuevo pago, que sólo en el importe que exceda de lo ya cobrado y tributado en los años anteriores, es la capacidad económica que ahora aflora.

El pago de la cantidad de los salarios de tramitación constituye un flujo monetario, y no todo su importe representa renta disponible. No lo es en la parte concurrente con la percibida en años anteriores, que fue renta, que sirvió para subsistir y en su caso incrementar la riqueza del perceptor y por la que se tributó, y que debe devolverse precisamente en el importe cobrado y que es compensado con la parte concurrente de los salarios de tramitación, que sólo en el exceso sobre lo cobrado con anterioridad puede ser manifestación de capacidad económica susceptible de gravamen en el ejercicio en que la sentencia sea firme.

Si la calificación formal de las rentas no incidiera en la cuantificación del gravamen o los límites a la compensación e integración de rentas en la base imponible fuese sintética, podría compensarse en su totalidad la devolución que efectivamente se produce en el año de la firmeza de la sentencia con el importe percibido, pues la salida de fondos que supone la devolución se produce en el mismo año y no es voluntaria, y también puede considerarse una pérdida patrimonial (si la renta se enmarcara entre las rentas de actividad económica no habría problema alguno, ni material, ni formal para compensar el ingreso con la salida que supone la devolución, pues se reflejaría el ingreso total y se deduciría como gasto la cantidad devuelta).

En definitiva, además de la "opción" entre poder practicar una rectificación de las autoliquidaciones de años anteriores, o la de computar como pérdida patrimonial la necesaria devolución, sin perjuicio de los importantes límites aplicables en la legislación vigente en esos

casos, la Ley también puede interpretar en el sentido de que la devolución obligada de las cantidades no puede alterar la realidad económica, la capacidad económica, la renta, de los años anteriores. Que es una operación distinta, que se produce en el año de la firmeza de la sentencia, la misma que comporta un nuevo ingreso, relevante fiscalmente sólo por la diferencia o el exceso, que es la verdadera capacidad económica que se pone de relieve como consecuencia de la ejecución de la misma. Esto es, de conformidad con el art. 14.2,a) LIRPF, se debería gravar la parte de una renta que no se había percibido, no la totalidad de la que ahora se percibe, pues parte de ella ya fue objeto de gravamen cuando se obtuvo y surtió sus efectos reales en cuanto a poder atender a las necesidades del contribuyente.

La evidencia de que el IRPF no debe gravar flujos dinerarios que no suponen renta se encuentra también en que la parte percibida en el mismo periodo impositivo en concepto de prestación por desempleo o pensión se vuelve irrelevante al gravarse las cantidades correspondientes a los salarios del mismo periodo. La pensión o prestación por desempleo del mismo ejercicio se ha cobrado, pero al devolverse no ha de tributar. ¿Las cantidades que sí tributaron, por qué han de dejar de tributar en el año que se obtuvieron para hacerlo de nuevo y con un tipo más elevado si en el importe concurrente correspondientes a periodos devengados ya tributaron atendiendo a los niveles de renta real?

D. Hipótesis que justificarían una modificación normativa

Como se ha advertido, pueden producirse situaciones de tensión con los principios constitucionales tributarios del art. 31. CE en aquellos supuestos que tras el reconocimiento de un derecho económico conforme a lo dispuesto en el art. 14.2.b) in fine LIRPF, las cantidades adeudadas se imputan en su totalidad al período impositivo en que la resolución judicial adquiere firmeza, singularmente cuando parte de ellas ya han sido gravadas en otros ejercicios, aunque no exclusivamente. Nótese que cuando la renta imputada a un único ejercicio no se haya generado en un plazo superior a dos años no resultará aplicable la reducción del 30 por 100 (como renta irregular) produciéndose incremento de la progresividad que dará lugar a un sobre gravamen, lo que resulta criticable en base a los siguientes argumentos:

1. Se va a imputar temporalmente la renta a un momento totalmente distinto al que se generaron los ingresos con lo que se establece una ficción que carece de una lógica jurídica.
2. En los supuestos de conflictos laborales (tal como sucede con el pago de “atrasos”) se establece una regla de imputación distinta dependiendo de que la cuestión se judicialice o no, perjudicando dicha medida al trabajador que precisamente ve estimadas sus pretensiones frente al empleador.
3. En muchos casos, este exceso de progresividad que se produce con ocasión de imputar artificialmente todas las rentas al momento en que se dicta la “resolución judicial firme”, lleva a resultar mucho más oneroso que el derivado de la propia situación denunciada, o al que se derivaría si se hubiera llegado a un acuerdo a través de un acto de “conciliación”, produciéndose un agravio comparativo incompatible con el principio de igualdad con estas otras situaciones en las que no existe resolución judicial firme para el reconocimiento de un derecho económico.
4. Asimismo, se lesiona el principio de capacidad económica en términos de igualdad impositiva, en cuanto que aquellas situaciones que dan lugar a un reconocimiento judicial de un derecho laboral por una causa ajena al trabajador, se encuentran sometidas a una presión

fiscal superior al resto de situaciones en la que no existe intervención judicial para el reconocimiento de ese derecho económico.

En consecuencia, y al margen del posible cambio interpretativo apuntado en el apartado anterior, y que encuentra apoyo jurisprudencial, de mantenerse los postulados hasta ahora expresados en consultas tributarias, este Consejo cree oportuno plantear que se abra una reflexión en torno a las siguientes cuestiones:

1ª) La conveniencia o no limitar la regla de imputación al período en que se dicte la resolución judicial firme únicamente a los supuestos en los que exista incertidumbre respecto de la cuantía (indemnizaciones de cualquier naturaleza –civil, laboral, administrativa-), pero no a aquellos otros referidos al reconocimiento de "derechos" y en los que no existe inconcreción respecto de la cuantía a percibir si se reconocen. En estos casos no existe incerteza respecto del montante, con lo que carece de sentido que por haberse tenido que reconocer por vía judicial dicho derecho haya de imputarse la renta conforme a un criterio distinto (momento en que se dicta la resolución judicial) frente al del devengo-exigibilidad que era el que le hubiera correspondido originariamente.

2ª) Inclusión de un nuevo supuesto de rendimiento del trabajo "obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo" a los rendimientos obtenidos como consecuencia de una sentencia judicial firme con un periodo de generación superior al año. No sería conveniente generalizarlo a todos los casos, pues si el periodo generación fuera inferior al año se verían discriminados favorablemente respecto de aquellos otros trabajadores que hubieran llegado a un acuerdo extrajudicial.

En conclusión, existen tres opciones (dos que pasarían por una modificación legislativa bien de la Ley, o bien del Reglamento, junto con una tercera que versaría en realizar una interpretación distinta a la que se mantiene actualmente), y que entendemos mejoraría cualquiera de ellas la situación vigente que resulta injusta generando tensión con el principio constitucional de capacidad económica.

PROPUESTA 2/2015

DE MODIFICACIÓN QUE REALIZA EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN RELACIÓN CON LA PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LOS SUPUESTOS DE APLICACIÓN DE LA NORMATIVA ESTATAL

El Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC) ha tramitado diversas quejas derivadas de la incidencias que ha venido planteando la presentación de autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) en los casos de obligación real de contribuir, en los que es de aplicación la normativa estatal del tributo, y por tanto es competente la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Hasta hace muy poco, concretamente el 1 de junio de 2015, la única vía de presentación de las autoliquidaciones del ISD en los supuestos mencionados era la de que dicha presentación se realizara ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de Madrid, según lo previsto en la Orden de 7 de abril de 2000. Esto ha provocado muchas incidencias e incomodidades a los contribuyentes, personas físicas no residentes normalmente vinculadas a lugares de España alejados de Madrid, como las zonas costeras y los archipiélagos. Hay que tener en cuenta que las autoliquidaciones van normalmente acompañadas de documentos originales, en cumplimiento de lo previsto en los artículos 66 y 87 del Reglamento del ISD, como escrituras públicas de adjudicación de herencia, de donación, testamentos, certificados de defunción, etc., lo que ha producido percances de todo tipo en envíos por correo o mensajería, subsanación de deficiencias en la documentación y en otros muchos casos.

Pero la situación ha cambiado a raíz de la modificación de la Ley 29/1987, reguladora del ISD, por causa de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, que ha determinado la vulneración por el Reino de España de la libertad de circulación de capitales establecida en los tratados de la UE. Consecuencia de ello ha sido que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2014, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, en su disposición final tercera, haya dado nueva redacción a la disposición adicional segunda de Ley 29/1987, del ISD, en la que, entre otras cuestiones, se ha establecido la obligación de autoliquidación para los contribuyentes que hayan de tributar por el ISD a la Administración Tributaria del Estado.

De lo anterior se ha derivado que se haya publicado la Orden HAP/2488/2014, de 29 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 650, 651 y 655 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y se determina el lugar, forma y plazo para su presentación. En esta Orden, además de aprobarse los nuevos modelos 650 “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Adquisiciones mortis causa”, 651 “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Adquisición inter vivos. Autoliquidación” y 655 “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Consolidación del dominio por extinción del usufructo. Autoliquidación”, se establecen nuevas reglas y formas de presentación.

1. En el caso de presentación de las autoliquidaciones realizadas en modelo impreso, se mantiene como lugar único de presentación de la autoliquidación y la documentación complementaria del artículo 66 del Reglamento del ISD la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

2. Se regula un nuevo procedimiento de presentación de las autoliquidaciones, mediante modelos generados a través del servicio de impresión de la AEAT. Este nuevo sistema, que

entrará en vigor el 1 de enero de 2016, según lo establecido en la disposición final segunda de la Orden, permite la presentación de las autoliquidaciones y la documentación complementaria en las oficinas de la AEAT.

3. Y como tercer sistema, se establece el de presentación electrónica de las autoliquidaciones, en vigor desde 1 de junio de 2015, regulándose el procedimiento para la presentación telemática de los modelos y de la documentación complementaria, ésta de forma digitalizada.

De lo dicho hasta ahora se deduce que la situación ha cambiado radicalmente, en cuanto a las posibilidades de presentación de las autoliquidaciones del ISD por sujetos pasivos por obligación real de contribuir. Ya no hay una sola posibilidad, la de presentación en la Oficina Nacional de Gestión en Madrid, sino que existen otras dos alternativas, aunque la segunda de ellas arriba descrita no entre en vigor hasta el próximo año 2016. Por tanto, el problema que se ha suscitado reiteradamente ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente ha dejado de existir en buena parte. Pero se mantiene en algún aspecto importante.

Concretamente, aunque puede remitirse la documentación complementaria de forma telemática según lo establecido en la nueva Orden, perviven las obligaciones y trámites previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Reglamento del ISD relativos a dicha documentación complementaria, a lo que hay que añadir el hecho de que es necesario que en determinados documentos conste la liquidación del ISD, como ocurre por ejemplo en las escrituras de adjudicación de herencia o de donación que contienen transmisiones inscribibles en el Registro de la Propiedad.

Expuesto lo anterior, y habida cuenta de la autoliquidación obligatoria en los casos de obligación real de contribuir introducida por la referida nueva redacción de la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, reguladora del ISD, y de los nuevos procedimientos de autoliquidación previstos en la Orden HAP/2488/2014, de 29 de diciembre, el Consejo para la Defensa del Contribuyente estima necesaria la modificación de los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1.629/1991, de 8 de noviembre, para facilitar la presentación telemática de los documentos, así como la forma de acreditación o validación del pago realizado y la documentación presentada.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2016

Durante el año 2016 el Consejo para la Defensa del Contribuyente no estimó precisa la presentación de ninguna propuesta normativa a la Secretaría de Estado de Hacienda

PROPUESTAS NORMATIVAS 2017

Durante el año 2017 el Consejo para la Defensa del Contribuyente no estimó precisa la presentación de ninguna propuesta normativa a la Secretaría de Estado de Hacienda

PROPUESTAS NORMATIVAS 2018

PROPUESTA 1/2018

SOBRE LA EXISTENCIA DE PLURALIDAD DE DEUDORES Y PROBLEMAS ADVERTIDOS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

A la vista de diversas quejas presentadas ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente y también de informes emitidos por el mismo en relación con los problemas que suscita la existencia de diversos deudores de una misma deuda, este Consejo considera oportuno que para incrementar la seguridad jurídica se introduzcan nuevas normas en el ordenamiento que aborden las siguientes cuestiones:

1. Efectos de los actos de un deudor solidario sobre el resto de deudores. En relación con la existencia de pluralidad de deudores, la legislación vigente ya contiene diversas previsiones para los casos en que sean varios los responsables, pero nada se dice sobre otros supuestos de obligados tributarios solidarios y los efectos que derivan para ellos, de las actuaciones distintas del pago que pueda llevar a cabo alguno de los obligados, como es el caso de recursos, suspensiones, aplazamientos. Sea cual sea el contenido de la norma que se apruebe conllevará una mayor seguridad jurídica, bien sea con un contenido similar al régimen de los responsables o si por el contrario se expresa que tendrán las consecuencias propias de la solidaridad previstas en el Código Civil.

2. Prestaciones accesorias y pluralidad deudores. Asimismo, y para el caso de pluralidad de deudores que no han cumplido en periodo voluntario, debiera disponerse expresamente en qué casos una única deuda puede dar lugar a prestaciones accesorias distintas en función del número de deudores, principales o no. En principio, una deuda sólo debe dar lugar a una indemnización por retraso o intereses de demora, y en cuanto al recargo del periodo ejecutivo la ausencia de concreción expresa de los que proceden, en el caso de obligaciones solidarias podría dar lugar a situaciones no deseadas e interpretaciones diversas. Por ello, debiera establecerse con claridad los efectos que puede tener o no, el pago en periodo ejecutivo por un obligado solidario --antes o después de que se le haya notificado la providencia de apremio--, sobre el resto de deudores, principales o responsables y sucesores, y distinguiendo en su caso en función de si a ellos también se les hubiera notificado o no la providencia de apremio.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2019

PROPUESTA 1/2019

PROPUESTA NORMATIVA 1/2019, SOBRE LAS CONSECUENCIAS RESPECTO DE LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR POR IRPF EN SUPUESTOS DE OBTENCIÓN DE NUEVAS RENTAS DE PEQUEÑA CUANTÍA

A) MOTIVACIÓN.

Diversos expedientes tramitados por el Consejo para la Defensa del Contribuyente han puesto de manifiesto el problema que plantea la actual regulación de la obligación de declarar y sus límites, establecidos en el artículo 96 y D.T. trigésima cuarta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como en el artículo 61 del Reglamento de este Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en aquellos supuestos en que una nueva fuente de renta del contribuyente, incluso de muy pequeña cuantía, lo sitúa fuera del colectivo que no tiene obligación de presentar y suscribir declaración por el IRPF. De este modo, una nueva renta de pequeño importe puede conllevar la obligación de ingresar otro notablemente superior.

Dispone el artículo 96 de la Ley de IRPF:

"1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.

b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales. (…)

c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta Ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales. (…)"

B) PROPUESTA.

Este Consejo quiere proponer una modificación de la normativa reguladora de la obligación de declarar en el Impuesto sobre la Renta, en el apartado 2 a) del artículo 96 de la Ley del IRPF, añadiendo al límite de los rendimientos íntegros del trabajo unas cuantías mínimas en, al menos, los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario (y en rentas atribuidas de éstas u otras categorías) que permitan contemplar estas situaciones.

PROPUESTA 2/2019

PROPUESTA NORMATIVA 2/2019, SOBRE EL DEVENGO DE INTERESES DE DEMORA EN LOS SUPUESTOS DE EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES

En la reunión del Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente celebrada el 5 de junio de 2019, fue objeto de discusión una propuesta presentada por uno de sus Vocales relativa al tratamiento de los intereses de demora en los supuestos de ejecución de resoluciones administrativas y judiciales.

Tras el debate celebrado, y a la vista de la conflictividad derivada de la liquidación de intereses de demora en los casos señalados, este Consejo considera oportuno que se introduzcan nuevas normas en el ordenamiento, relativas a los siguientes supuestos:

1.- Retroacción de actuaciones por motivos formales, mediando pago de la deuda.

En tales casos, la norma debería aclarar expresamente que no se devengan intereses de demora en la segunda liquidación que se practique, ya que no ha existido ninguna demora en el ingreso. Por el contrario, la devolución del ingreso indebido sí debería incorporar los intereses devengados a favor del particular, contados desde que aquél tuvo lugar.

2.- Retroacción de actuaciones por motivos formales, sin pago de la deuda y como consecuencia de un procedimiento de gestión tributaria.

En dichos supuestos, debe asimilarse la solución a la adoptada expresamente para los procedimientos de inspección y recogida en el nuevo artículo 150.7 de la LGT, siempre que se mantenga en su tenor actual.

3.- Estimación parcial por motivos sustantivos.

En los casos en que se produce el pago de la deuda, sin suspensión, la norma debería señalar expresamente, que no se devengan intereses de demora en la segunda liquidación que se practique, ya que no ha existido falta de ingreso. La devolución del ingreso indebido a favor del contribuyente sí debe incorporar liquidación de intereses a su favor, aunque sólo por la parte de deuda anulada por el fallo. El resto, en palabras del Tribunal Supremo, es deuda “legítimamente liquidada”.

4.- Caducidad en los procedimientos de gestión.

En los supuestos en que se produce la caducidad de un procedimiento de gestión, el artículo 26.4 de la LGT debería aclarar, expresamente, que rige la limitación del devengo de intereses que dicho precepto prevé con carácter general.

PROPUESTA 3/2019

PROPUESTA NORMATIVA 3/2019, SOBRE LOS INTERESES DE DEMORA SUSPENSIVOS DERIVADOS DE UNA DEUDA QUE SE ENCUENTRE EN PERIODO EJECUTIVO AL MOMENTO DE IMPUGNARSE.

La Dirección general de Recaudación promovió un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio contra la Resolución del TEAR de Castilla-La Mancha, de 15 de febrero de 2017 –siendo la cuantía del litigio de 11,93 €- habiendo, finalmente, el TEAC estimado el mismo, en su Resolución de 20 de marzo de 2019 (RG 45/2018) en el sentido de sentar la siguiente doctrina:

> *"El art. 72.5 del RD 939/2005 (RGR), de 29 de julio, y el art. 1 de la Orden EHA/4078/2005, de 27 de diciembre, no son de aplicación a los intereses de demora suspensivos, aunque la suspensión se hubiera solicitado y obtenido en período ejecutivo"*

El problema de fondo proviene de la distinción que contempla nuestro ordenamiento tributario vigente en lo relativo al límite cuantitativo que determina el que no se proceda a la reclamación en vía ejecutiva de un crédito de Derecho público:

a) Tratándose de una deuda tributaria cuyo contenido estuviera constituido por intereses de demora devengados durante el periodo ejecutivo (art. 26.2 d) LGT) esa cantidad resulta actualmente fijada en 30 €, conforme a lo establecido en la Orden ministerial EHA/4078/2005, de 27 de diciembre, si bien no se aplicará a los intereses devengados como consecuencia de aplazamientos o fraccionamientos de pago;

b) Sin embargo, tratándose de deudas constituidas por intereses de demora suspensivos (art. 26.2 c) LGT), esa cantidad no se establecería del mismo modo sino que se determinaría de conformidad con lo previsto al respecto en el art. 16 de la Ley 47/2003 (LGP) y disposiciones de desarrollo –Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de septiembre de 1998 y Orden HAC/2816/2002- que actualmente la fijan en 1.000 ptas. en la Orden de 1998 y 6 € en la de 2002, cuantía que se estima como la mínima suficiente para cubrir el coste de la exacción y recaudación de cualquier crédito público –tributario o no.

Lo que no prevé explícitamente la normativa vigente –y de ahí el litigio y todo su desarrollo, hasta llegar a un recurso extraordinario para unificación de criterio- es a qué se ha de estar cuando se trata de intereses de demora suspensivos derivados de una deuda que ya estuviera en período ejecutivo al momento de impugnarse.

Hay argumentos para defender una opción o su contraria. Que debe primar la naturaleza de intereses de demora del período ejecutivo (art. 26.2 d) LGT) de tales cantidades, y no iniciar el procedimiento ejecutivo de recaudación sino respecto de aquellas cantidades que excedan de 30 € -criterio sostenido por el contribuyente y por el TEAR de Castilla-La Mancha, en el caso controvertido- o bien, que debe estarse a la naturaleza de intereses de demora suspensivos, que también concurría en las cantidades controvertidas, y que por lo tanto el límite aplicable era de 6 €, como sostenía la AEAT y ha confirmado el TEAC.

Ciertamente, no es lo mismo dar de baja un crédito a efectos contables –lo que impediría incluso su pago, como tal, de forma voluntaria- que no dar inicio a un procedimiento de recaudación ejecutiva al objeto de lograr la satisfacción de un crédito tributario no satisfecho.

En cualquier caso, tampoco parece que tenga mucho sentido que una controversia por un importe cuya cuantía era de 11,93 € haya dado lugar a un recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina. Al objeto de que la normativa aplicable en estos supuestos fuera más transparente y explícita, evitándose en lo sucesivo controversias como la descrita, parece que sería razonable que se promoviera una sencilla reforma normativa al respecto, que podría, tal vez, discurrir por alguno de los dos sentidos que se apuntan:

a) Dado el tiempo transcurrido desde su promulgación, dictar una nueva Orden ministerial que venga a sustituir las Ordenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de septiembre de 1998 y la Orden HAC/2816/2002, homologando las cuantías en las mismas establecidas –de 1.000 ptas. y 6 € respectivamente- a la prevista por lo que a los procedimientos ejecutivos se refiere, de 30 €, ganando con ello en simplicidad y transparencia el Ordenamiento jurídico, al mismo tiempo que se actualiza una cuantía que parece claro que habría quedado desfasada;

b) De no considerarse oportuna la opción anterior, convendría trasladar de forma explícita a una nueva disposición reglamentaria –que viniera a sustituir a la Orden ministerial EHA/4078/2005, de 27 de diciembre- el criterio sentado por el TEAC en su Resolución de 20 de marzo de 2019, haciendo constar de forma meridiana en la misma que en los intereses de demora de naturaleza suspensiva su exigibilidad se regirá por lo dispuesto al respecto en el art. 16 de la Ley 47/2003 y normativa de desarrollo, aun cuando la suspensión se hubiera solicitado y obtenido en período ejecutivo .

Con carácter general, se podría aprovechar la ocasión para reconsiderar y armonizar las diferentes normas que regulan las limitaciones cuantitativas para la ejecución de créditos de Derecho público, desde la consideración de los costes reales que tales actuaciones tienen en el momento presente, a tenor de los recursos tecnológicos de los que en la actualidad se dispone.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2020

PROPUESTA 1/2020

PROPUESTA NORMATIVA 1/2020, SOBRE LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 188.3 LGT

A raíz de la presentación de una queja ante este Consejo relacionada con la pérdida de reducciones aplicables a las sanciones, se ha observado un problema en la aplicación del artículo 188.3 de la Ley General Tributaria.

Conviene comenzar recordando que este precepto dispone:

> *"3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:*
>
> *a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.*
>
> *b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.*
>
> *El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.*
>
> *La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo."*

En el supuesto que dio origen a la queja la Administración tributaria impuso una sanción al contribuyente sin que se hubiera resuelto el recurso de reposición que planteó sobre la liquidación provisional. Dicho recurso de reposición fue parcialmente estimado reduciendo la cuantía de la liquidación y en consecuencia la base sobre la que se debía calcular la sanción. La AEAT consideró que la interposición del recurso de reposición contra la liquidación provisional implica que la sanción finalmente procedente no puede beneficiarse de ninguna reducción en aplicación de lo previsto en el artículo 188.3 LGT.

El Consejo estima que en estos supuestos debe aplicarse la doctrina reiterada del TEAC contenida, entre otras, en sus Resoluciones de 27 de octubre de 2014 (RG 3763/2011) y de 2 de diciembre de 2015 (RG 3398/2012/50). La doctrina allí recogida a propósito de la procedencia o no de la exigencia de la reducción del artículo 188.3 LGT inicialmente aplicada es la siguiente:

"Coincide la doctrina en afirmar que la finalidad de la norma es contribuir a la disminución de la litigiosidad en el ámbito tributario.

Y si bien el último párrafo trascrito del art. 188.3 LGT dispone, sin mayor desarrollo, que basta la simple interposición de recurso o reclamación frente a la liquidación o sanción para exigir al contribuyente el ingreso de la reducción inicialmente aplicada, cabe preguntarse si dicha exigencia es o no, en todo caso, definitiva e irrevocable, o bien si, por el contrario, existen supuestos en los que cabe aplicarla de nuevo.

En concreto, este Tribunal entiende que en los supuestos en los que el contribuyente presente recurso o reclamación frente a la liquidación de la que trae su causa la sanción, o frente a la sanción propiamente dicha, y dicho recurso o reclamación sea parcialmente estimado, debe aplicarse la reducción objeto de controversia sobre la nueva sanción a imponer en tanto en cuando el contribuyente no presente recurso o reclamación frente a la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, no impugne, por considerarla improcedente o errónea, la liquidación dictada en ejecución de la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, y además cumpla lo dispuesto en el apartado a) del precepto respecto del importe de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial (salvedad hecha de que hubiere ya ingresado con anterioridad el importe de la sanción originariamente liquidada). Y ello toda vez que las referidas omisiones de impugnación llevan cabalmente a pensar que si la Administración tributaria hubiere ya "ad initio" propuesto al contribuyente la práctica de la liquidación y/o sanción finalmente resultante de la estimación parcial, éste hubiere prestado conformidad a la misma (o cuanto menos no la habría impugnado) de forma tal que, entendemos, no puede verse el contribuyente económicamente perjudicado por las disconformidades a derecho contenidas en la liquidación tributaria o sancionadora practicada por la Administración".

En la segunda de estas resoluciones, que trae causa de un incidente de ejecución, el Tribunal concluye anulando la sanción impuesta y declarando que procede su sustitución por otra en la que se reconozca el derecho del sujeto pasivo a obtener la reducción prevista en el artículo 188.3 LGT siempre que se cumplan las condiciones anteriormente referidas, esto es, "que el contribuyente no haya presentado ni presente recurso frente a la resolución parcialmente estimatoria ni impugne la nueva sanción y además cumpla lo dispuesto en el apartado a) del artículo 188.3 LGT respecto de la nueva sanción liquidada."

Así pues y conforme a esta doctrina del TEAC, este Consejo considera que tal vez sería aconsejable revisar la redacción del artículo 188.3 LGT con el fin de dejar claro que el contribuyente tiene derecho a aplicar la reducción del 25% allí prevista sobre la nueva sanción a imponer siempre y cuando se cumplan los tres requisitos siguientes:

1) Que el contribuyente no presente recurso o reclamación alguna contra la resolución o Sentencia parcialmente estimatoria.

2) Que el contribuyente no impugne, por considerarla improcedente o errónea, la liquidación dictada en ejecución de la resolución o sentencia parcialmente estimatoria.

3) Que el contribuyente realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 LGT o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 LGT.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2021

PROPUESTA 1/2021

PROPUESTA NORMATIVA 1/2021, DE REFORMA DE LA REDUCCIÓN EN BASE IMPONIBLE POR TRIBUTACIÓN CONJUNTA DEL ARTÍCULO 84.2.4º DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN SUPUESTOS DE DIVORCIO CON CUSTODIA COMPARTIDA.

A raíz de la presentación de una queja ante este Consejo relacionada con la aplicación de la reducción por tributación conjunta en los supuestos de divorcio con custodia compartida, se ha observado un problema en la aplicación de los artículos 82 y 84 de la Ley del IRPF.

Conviene comenzar recordando que a tenor de lo previsto en el artículo 82.1, 2.2ª de la Ley del IRPF, en los casos de separación o divorcio, pueden formar una unidad familiar y en consecuencia optar por la tributación conjunta en dicho tributo "*el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo*". Conforme a dicha regla 1.ª pueden formar parte de una unidad familiar los hijos menores y los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada. En estos casos, de conformidad con lo previsto en el artículo 84.2.3º la base imponible "*se reducirá en 2.150 euros*".

La Dirección General de Tributos ha venido interpretando (véanse por ejemplo sus consultas V2233-09, V1598-09, V3140-14, V2038-17, V0071-18, V1555-19, V0353-20, V0441-20, V0446-21 y V0704-21) que en los supuestos de guarda y custodia compartida "la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual, si bien no puede *entrarse a determinar por parte de este Centro Directivo de a quien le corresponde el derecho a ejercitar tal opción*".

Junto a lo anterior, en la contestación a la consulta V1431-17, planteada por un contribuyente divorciado con custodia compartida al 50% (por semanas alternas) de sus dos hijos menores de edad (sin rentas), en la que se preguntaba si se tenía derecho a la reducción en Base Imponible de los 2.150 euros, la DGT concluyó lo siguiente:

> *"En este caso, teniendo en cuenta que el consultante está divorciado con la guarda y custodia compartida de sus dos hijos menores, si se diese el caso de que ambos progenitores llegasen a un acuerdo por el que los dos hijos en común realizasen declaración conjunta con su madre, ello implicaría que, tal como se expuso en el párrafo anterior, el padre, tendría ineludiblemente que declarar de forma individual*
>
> *La otra opción posible consiste en la tributación conjunta del padre con los hijos en común. En ese caso, la madre deberá optar por declarar de forma individual.*
>
> *El progenitor que presente la declaración conjunta con los dos hijos en común, en caso de que todos ellos formen parte de la segunda de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de la LIRPF (unidad familiar formada por el progenitor y los dos hijos en común con su ex cónyuge), de acuerdo con su artículo 84.2.4º de la Ley del Impuesto, y dado que de acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta, no hay convivencia entre ambos progenitores pues ambos se han divorciado, el importe de la reducción será de 2.150 euros anuales que se practicará de la forma indicada en dicho precepto."*

Como puede advertirse, la DGT contempla dos opciones en estos casos: la primera sería la tributación conjunta de la madre con los hijos en común y la declaración individual del padre y la segunda, la tributación conjunta del padre con los hijos y la declaración individual de la madre.

Ambas opciones en la interpretación de la DGT se plantearían "*si se diese el caso de que ambos progenitores llegasen a un acuerdo*". A la vista de esta doctrina de la DGT surgen dos preguntas:

¿Qué ocurre si no llegan a un acuerdo? ¿Si no existe acuerdo ninguno de los dos puede aplicar ninguna reducción por tributación conjunta, ni siquiera la mitad de los 2.150 euros?

La vigente Ley del IRPF no alude en ningún momento a la exigencia de un acuerdo entre ambos progenitores para la aplicación de esta reducción en los supuestos de guarda y custodia compartida. Tampoco en ningún momento la vigente Ley del IRPF dispone que si no concurre dicho acuerdo --algo que por otra parte será lo normal en la práctica por la situación de enfrentamiento o bloqueo de relaciones entre excónyuges que suele generar un divorcio--, la Administración procederá a liquidar el tributo a ambos en modalidad de tributación individual. Sin embargo, esta última es la interpretación que ha venido realizando la AEAT, lo que está generando algunas situaciones de injusticia material por la imposibilidad de aplicar por parte de ninguno de los dos progenitores la reducción por tributación conjunta. Se trata pues de una laguna legal que quizás haría aconsejable una reforma del impuesto que podría consistir en la introducción para los supuestos de guarda y custodia compartida de la posibilidad de aplicar automáticamente cada progenitor una reducción de 1.075 euros, es decir, la mitad de los 2.150 euros previstos en el artículo 84.2.4.º de la Ley del IRPF. En la Ley del IRPF ya está prevista en su artículo 61 por ejemplo la posibilidad de dividir el mínimo por ascendientes regulado en su artículo 59 cuando éstos convivan con dos descendientes a lo largo del período impositivo.

Por otra parte, la propuesta que aquí se formula obligaría a modificar el apartado 2 del artículo 82 de la Ley del IRPF e introducir una excepción a la prohibición de la posibilidad de formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo para estos supuestos de guarda y custodia compartida.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2022

PROPUESTA 1/2022

SOBRE LA MEJORA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE DECLARACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

1. Presentación

Como es sabido, en fechas recientes se ha constituido el Foro Técnico de debate IEF/CDC, con la participación de las asociaciones y colegios profesionales, la Administración tributaria y representantes de estas dos instituciones.

En su primera sesión se abordaron los problemas que se plantean en relación con las declaraciones de responsabilidad tributaria. Como consecuencia de la discusión habida y síntesis de la misma, el Foro ha aprobado un documento que viene a constituir un diagnóstico de los principales problemas que plantean los expedientes de responsabilidad.

Una vez realizado dicho trabajo, el CDC procede a formular, ya de manera autónoma, la presente Propuesta. El diagnóstico al que nos hemos referido pone de manifiesto, como se verá, demandas del sector profesional que exigirían reformas normativas, pero también otros muchos problemas que pueden solventarse con meras modificaciones en la práctica administrativa. La presente Propuesta, con un espíritu pragmático, se va a centrar en la segunda clase de reformas, más fáciles de implantar a corto plazo pero que pueden suponer una mejora sustancial en la posición de esta clase de obligados tributarios.

Según hemos señalado, en las líneas que siguen a continuación expondremos, en primer lugar, el diagnóstico de la situación, para centrarnos, luego, en la formulación de propuestas de mejora.

1. Diagnóstico de la situación

Los problemas que se suscitaron en el Foro IEF/CDC pueden estructurase en torno a diferentes grandes temas, que pasamos a relatar de manera ordenada.

1.1. Alteración de la naturaleza de los responsables solidarios

En primer lugar, se puso de manifiesto, desde los colegios y asociaciones profesionales, la alteración de la naturaleza jurídica de los responsables solidarios que se produce, a su juicio, como consecuencia de las dos modificaciones introducidas en esta materia por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (en adelante, LPFF). De un lado y sobre todo, por la posibilidad de declarar y exigir la responsabilidad solidaria aunque el deudor principal haya obtenido un aplazamiento o suspensión de la deuda. De otro lado, al incluirse a estos obligados tributarios en la lista de deudores de la Hacienda Pública.

Se afirma que ambas medidas y, en especial, la primera, aproxima la figura del responsable solidario a la de los deudores solidarios, a la vez que plantea problemas de aplicación práctica. A título de ejemplo, puede facilitar ingresos duplicados e incrementar las acciones de regreso entre el responsable y el deudor principal.

Desde la Administración, se invoca el art. 1144 del Código civil, que permite al acreedor dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios e, incluso, la posibilidad de entablar acciones contra varios de ellos mientras no esté satisfecha la deuda. Por otra parte, y a efectos de la lista de

deudores, se muestran partidarios de haber incluido también a los responsables subsidiarios, dada su condición de obligados tributarios.

Los representantes de los colegios y asociaciones ponen de manifiesto, durante el debate, que esta concepción implica cierta confusión de carácter dogmático, que se traduce en un régimen jurídico incorrecto. Así, se señala que los responsables, incluyendo a los denominados solidarios, no se encuentran en una situación de solidaridad con el deudor principal. Esta solo se produce, de conformidad con el art. 35.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), cuando concurren varios sujetos en el mismo presupuesto de hecho de una obligación. Pero no en los supuestos de responsabilidad, ya que esta clase de obligados tributarios se encuentran siempre en una situación vicaria o de segundo plano respecto del deudor principal y realizan su propio presupuesto de hecho.

En todo caso, debe reconocerse que la idea de la solidaridad pasiva frente a la Administración, con base en el art. 35.7 de la LGT, ha sido admitida por la doctrina administrativa y determinadas resoluciones judiciales. En este sentido, pueden citarse la resolución del TEAC de 27 de febrero de 2020 y la SAN de 23 de mayo de 2019.

1.2. Problemas relativos al supuesto de responsabilidad regulado en el art. 42.2 de la LGT

Son varias las cuestiones planteadas en torno a este supuesto de responsabilidad. En primer lugar, se cuestiona la imposibilidad de impugnar la liquidación del deudor principal en estos casos, lo que, según los profesionales, genera indefensión. Desde la Administración se razona que dicha limitación está justificada porque en estos supuestos de responsabilidad, a diferencia de lo que sucede en los restantes, existe una desconexión entre el presupuesto de hecho de la responsabilidad y la obligación tributaria a cargo del deudor principal.

En segundo lugar, se plantea también la cuestión relativa a la cadena de responsabilidades, ya que no resulta infrecuente, en estos momentos, que se declare responsabilidad por el art. 42.2 de la LGT en relación con deudas de un responsable, que ha sido declarado como tal, por ejemplo, por aplicación del art. 43.1.a) de la LGT.

Desde la Administración se afirma que dicho encadenamiento de responsabilidades cuenta con el respaldo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En concreto, la Sentencia de 10 de julio de 2019, rec. cas. 4540/2017, establece la siguiente doctrina:

"(…) resulta posible declarar la responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario cuya obligación de pago de las mismas venga determinada por haber sido declarado responsable subsidiario del deudor principal, siempre que concurran los presupuestos de hecho a que la ley anuda, en cada caso, como determinante de la declaración de responsabilidad".

En tercer lugar, el sector profesional señala que, con cierta frecuencia, se abren procedimientos de declaración de responsabilidad ante operaciones perfectamente lícitas, esto es, donde el desplazamiento patrimonial tiene una justa causa. También que existen supuestos donde el tercero que interviene en el negocio jurídico que provoca el vaciamiento patrimonial desconoce que éste se está produciendo.

No obstante, debe tenerse en cuenta, en sentido opuesto, que la aplicación del art. 42.2.a) de la LGT no requiere la ilicitud de la operación. En este sentido, la SAN de 24 de noviembre de

2020 afirma que *"no basta con argumentar la legalidad de las operaciones. Ha de tenerse en cuenta que la Ley en ningún momento considera que para que proceda la derivación de responsabilidad sea necesario ni que los hechos en cuestión sean constitutivos de delito ni tampoco que sean nulos: basta con que perjudiquen a la Hacienda Pública y se realicen para ello"*.

En relación con el conocimiento del perjuicio, la Administración resalta que el art. 42.2.a), en su interpretación por la jurisprudencia, sólo exige que exista la conciencia de que se puede producir un perjuicio al acreedor público, lo que se denomina *"animus nocendi"*. En este sentido, la STS de 20 junio de 2014 afirma que pueden subsumirse en dicha norma operaciones *"(…) como puede ser una donación simulada a un familiar, la venta de bienes a familiares por precio inferior al de mercado, así como la modificación del régimen económico-matrimonial, supuestos estos que encajan en el citado precepto, evitándose con ello la necesidad de acudir a la vía judicial con acciones de nulidad o rescisión, para la defensa del crédito público, exigiéndose en el responsable un "animus nocendi" o "scientia fraudis", es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio"*.

Finalmente, también se pusieron de manifiesto los problemas que se plantean cuando se realizan embargos de créditos futuros y, como consecuencia de ello, se produce el presupuesto de hecho previsto en el art. 42.2.b) de la LGT.

1.3. La responsabilidad regulada en el art. 42.1.a) de la LGT

Como sabemos, el art. 42.1.a) de la LGT declara responsables solidarios a aquéllos que causen o colaboren con la infracción tributaria de un tercero. Se trata, por tanto, de un supuesto especialmente aplicable, al menos en potencia, a los asesores fiscales. Los colegios y asociaciones profesionales mostraron su preocupación por la posible aplicación del precepto, reclamando, alguna de ellas, la necesidad de otorgar mayor certeza a los profesionales. En concreto, se solicitaba la elaboración de un listado de conductas que podrían dar lugar a la aplicación de dicho supuesto de responsabilidad.

Desde la Administración se entiende que no es posible ofrecer un listado cerrado de conductas subsumibles en el supuesto de responsabilidad, sino que debe realizarse un análisis casuístico.

En todo caso, existen resoluciones del TEAC –por ejemplo, la de 24 de septiembre de 2019, núm. 00/00871/2017- que entienden que estamos ante conductas activas y dolosas, por lo que no cualquier incumplimiento de un cliente puede traducirse en la aplicación del art. 42.1.a) de la LGT. No obstante, desde la Administración se recuerda que existen pronunciamientos del Tribunal Supremo que admiten la aplicación del precepto ante conductas no dolosas, de mera negligencia. En este sentido, se cita la STS de 16 de febrero de 2015, que afirma que *"es por ello que es erróneo sostener que únicamente opera la responsabilidad ex artículo 38.1 LGT 1963 y en idéntico sentido para el artículo 42.1.a) LGT, cuando el responsable solidario actúa dolosamente, pues la responsabilidad tributaria es exigible también a título de culpa, incluida la simple negligencia (así se desprende, por otra parte, del artículo 77.1 LGT 1963, y su correlativo 138 LGT que al definir las infracciones tributarias habla de acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia)"*.

Por otra parte, también se planteó la necesidad de suprimir este supuesto de responsabilidad, por no acomodarse al concepto tradicional de esta clase de obligados. Se trata, según esa posición, sostenida por el sector profesional, de una sanción por colaboración en actos ilícitos que debería ser tratada como tal.

1.4. Responsabilidad de los administradores de personas jurídicas

En relación con los supuestos de responsabilidad de las personas jurídicas, se denuncia cierto automatismo en su aplicación, que no distingue debidamente entre la conducta de cada uno de los administradores de la sociedad. Existiendo una infracción tributaria de la sociedad, se procede a derivar responsabilidad contra todos los administradores, sin individualizar su conducta y sin motivación suficiente.

Se afirma, además, que en muchos casos resulta difícil delimitar el supuesto de responsabilidad regulado en el art. 43.1.a) del previsto en el 42.1.a), ambos de la LGT. Y las consecuencias de la aplicación de uno u otro precepto son relevantes, ya que se trata de supuestos de responsabilidad subsidiaria o solidaria, respectivamente.

Desde la Administración se entiende que, dándose una infracción tributaria por parte de una sociedad, siempre existe una o varias personas físicas que colaboran o consienten dicho incumplimiento. En estas situaciones, todos los administradores que hayan incumplido los deberes que les impone la legislación mercantil, permitiendo, facilitando o colaborando con la comisión de la infracción, pueden ser declarados responsables. Coinciden en la necesidad de motivación de las declaraciones de responsabilidad, incluyendo el elemento subjetivo de la culpabilidad. Pero también afirman que esto es lo que sucede en la mayor parte de los casos, siendo escasas las declaraciones de responsabilidad que se anulan por dicha razón.

Siendo lo anterior cierto, también se puso de manifiesto la conveniencia de acomodar la responsabilidad a la gravedad de la infracción cometida por la sociedad, así como mediante la aplicación de un principio de proporcionalidad. También se señala la oportunidad de acomodar la exigencia de responsabilidad a la propia capacidad económica del administrador, ya que, en ocasiones, se producen resultados muy lesivos para aquél. Incluso se apunta que estas declaraciones de responsabilidad pueden lastrar la competitividad de nuestras empresas, dadas las consecuencias que se anudan al ejercicio del cargo de administrador.

1.5. Responsabilidad de los administradores concursales

En relación con el supuesto de responsabilidad regulado en el art. 43.1.c) de la LGT, se resalta la difícil posición de los administradores concursales cuando adquieren las facultades de administración. Estos, por una parte, tienen el deber de defender los intereses de la sociedad, pero, por otro, pueden incurrir en el supuesto de responsabilidad, ya que no siempre tienen información fidedigna de lo sucedido en el pasado. Como ejemplo ilustrativo de lo que se quiere decir, se hace referencia a la compensación de bases imponibles negativas, ya existentes en el momento del concurso, pero que el administrador difícilmente puede verificar su corrección.

Desde la Administración, aun reconociendo lo difícil de la situación, se aconseja un ejercicio prudente del cargo de administrador concursal, que pasa por no compensar bases negativas no contrastadas. En todo caso, se señala que las derivaciones de responsabilidad por este motivo constituyen casos residuales.

1.6. La responsabilidad en el ámbito aduanero

Desde la asociación profesional de los representantes aduaneros se resalta lo gravoso de su situación, ya que el art. 87.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –y el at. 43.1.e) de la LGT- les convierte en responsables

subsidiarios del pago de dicho tributo, incluso en los casos en que actúan mediante representación directa. No es esto lo que sucede con la deuda aduanera, donde los profesionales deciden si asumir o no el riesgo de sus clientes, optando por actuar como representantes directos o indirectos.

Por parte de la Administración se afirma, como, por otra parte, no puede ser de otra manera, que estamos ante la configuración legal del supuesto de responsabilidad, frente a lo que no pueden hacer otra cosa que aplicarlo.

1.7. La elección del sujeto declarado responsable

Otra cuestión que suscitó alguna reflexión por parte de las asociaciones y colegios profesionales fue la relativa a la elección del responsable contra el que se dirige la Administración cuando existen varios. Se señala que debería motivarse por qué se entabla la acción contra algunos de manera prioritaria desde un punto de vista temporal.

Por parte de la Administración se señala que, existiendo varios responsables solidarios o varios subsidiarios, existe una relación de solidaridad entre cada uno de ellos, lo que les permite elegir contra qué sujeto se dirigen preferentemente.

1.8. Los problemas relativos al procedimiento contra los distintos responsables

Un primer problema común a la totalidad de los supuestos de responsabilidad es el de la multiplicación de procedimientos que se desarrollan de forma simultánea frente a varios responsables. En estos casos, se produce, en muchas ocasiones, una quiebra del principio de igualdad, ya que cada uno de los responsables carece de información sobre lo que está sucediendo con los demás. Se propugna, de acuerdo con ello, una mayor coordinación de procedimientos, así como la introducción de mecanismos que permitan compartir la información.

Desde la Administración, aunque se entiende el problema planteado, se ponen de manifiesto las dificultades legales de proceder a compartir información, dado el carácter reservado de los datos tributarios. Sí afirman que cada uno de los responsables tiene el derecho a conocer, en cada momento, el importe pendiente de pago

Por otra parte, también se puso de manifiesto el carácter poco contradictorio del procedimiento de declaración de responsabilidad. Así, su estructura sigue un esquema más propio de las comprobaciones limitadas que del de inspección, iniciándose ya con una propuesta de resolución y otorgamiento de un trámite de audiencia.

1.9. Plazo de prescripción

Dada la interrupción de la prescripción del responsable por las acciones dirigidas contra el deudor principal, los plazos son demasiado extensos. Ello determina que pueda llegar a declararse la responsabilidad de un administrador 8 o 12 años después de haber cesado de su cargo. Por ello, se propugna la conveniencia de que las declaraciones de responsabilidad se produzcan en plazo más próximo a la realización de su presupuesto de hecho.

1.10. Medidas cautelares

En relación con las medidas cautelares se denuncia, desde el sector profesional, la práctica consistente en su adopción desde el momento en que se notifica la propuesta de resolución.

Frente a ello, la Administración sostiene que las medidas cautelares sólo tienen éxito y utilidad si se adoptan desde el inicio del procedimiento. En todo caso, se añade que no se trata de una práctica generalizada, sino que se realiza de manera selectiva y proporcionada.

En todo caso, también se puso de manifiesto que el verdadero problema de las medidas cautelares es la tardanza en la resolución de los recursos contra las mismas, lo que conduce a su inutilidad, ya que cuando se obtiene la resolución, aquéllas ya habrán decaído o se habrán transformado en definitivas.

1.11. La acción de regreso de los responsables

Finalmente, también se resaltaron los problemas que se derivan de la ausencia de regulación tributaria, más allá de la mención mínima del art. 41.6 de la LGT, de la acción de regreso que corresponde a los responsables. Su ejercicio se confía, sin más, a la jurisdicción civil, donde no siempre resulta sencillo hacerla efectiva. Por ello, se propugna una mayor regulación tributaria y actuación de la Administración en esta materia.

2. Propuestas de mejora

El primero de los problemas señalados por el sector profesional es el relativo a la modificación introducida por la LPFF en el art. 175.1 de la LGT, en cuya virtud puede declararse y exigirse la responsabilidad solidaria a pesar de que el deudor principal haya obtenido la suspensión de la deuda o un aplazamiento de la misma.

Partiendo de dicha reforma como realidad normativa, sí cabe proponer un uso de la posibilidad que ahora brinda el art. 175.1 de la LGT, aplicando el principio de proporcionalidad. En particular en aquellos casos en los que existe un recurso interpuesto por el deudor principal y éste ha solicitado y obtenido la suspensión de la ejecución. En estas situaciones, es posible que, como consecuencia de los recursos pendientes, la deuda termine por ser anulada total o parcialmente. Por ello, parece que la utilización del precepto debería limitarse, siguiendo dicho principio de proporcionalidad, a los supuestos para los que ha sido concebido, como, por ejemplo, los que, sin garantía alguna, obtienen una suspensión cautelar que se dilata por un período muy largo, como consecuencia de la sucesiva interposición de recursos contra la denegación de la justicia cautelar.

Otro problema relevante identificado afecta de manera singular a la responsabilidad de los administradores, al tratarse de las derivaciones más frecuentes. Sería deseable que, sin proceder a realizar ninguna modificación normativa, se produjeran unas actuaciones de derivación de responsabilidad más proporcionadas y singularizadas, atendiendo al ánimo subjetivo de cada uno de los administradores y su conducta concreta.

Las consideraciones anteriores se refieren, claro está, a los supuestos en que la entidad dispone de varios administradores o un órgano de administración colegiado, donde la conducta de cada uno de ellos ha podido ser muy diferente. No, por tanto, a los supuestos de administradores

únicos que son, necesariamente, los únicos que adoptan las decisiones de gobierno de la persona jurídica.

Un aspecto que también es susceptible de mejora sin necesidad de ningún tipo de modificación normativa es el relativo a la elección del responsable contra el que se dirige la acción, cuestión íntimamente relacionada con las dificultades para el ejercicio de las acciones de regreso. Es cierto que, en caso de pluralidad de responsables solidarios o subsidiarios, existe una situación de solidaridad pasiva. Por tanto, nada se puede reprochar, desde una estricta perspectiva jurídica, a una elección libre de responsable por parte de la Administración. No obstante, también es cierto que estamos ante sujetos que pagan una deuda de un tercero, ajena, por tanto, a su propia capacidad económica. Esta circunstancia hace aconsejable que dicha carga sea soportada, en la mayor medida posible, entre todos, suponiendo que todos sean merecedores de ser declarados responsables. Por tanto, es recomendable que las declaraciones de responsabilidad se dirijan simultáneamente contra todos, aunque individualizándose en función de la conducta de cada uno, claro está.

Por otra parte, también se puede mejorar el carácter contradictorio del procedimiento, aun manteniendo su tramitación como abreviado. Los quince días de trámite de audiencia que pueden ampliarse por su mitad, ofrecen a los contribuyentes un plazo de alegaciones de un mes natural, en el que pueden desplegar la actividad probatoria necesaria para la defensa de su derecho. No obstante, muchos responsables desconocen esta posibilidad de ampliar el plazo de alegaciones. Por ello, siguiendo la misma recomendación contenida en el Informe 1/2022 de este Consejo, de carácter general para todos los procedimientos iniciados de oficio, se propone que se advierta acerca de dicha posibilidad y su régimen jurídico en los acuerdos de inicio de procedimientos de responsabilidad.

Los problemas de distancia temporal entre el nacimiento o liquidación de la deuda al deudor principal y la declaración de responsabilidad también se pueden mejorar a través de la práctica administrativa. En este sentido, sería deseable una mejor colaboración entre los órganos liquidadores –en particular, los de inspección- y los de recaudación, a fin de anticipar las declaraciones de responsabilidad, de manera que éstas se produzcan lo antes posible.

En relación con las medidas cautelares, entendemos que el verdadero problema es el relativo a su revisión en vía administrativa. Así, de poco o de nada sirve obtener una resolución económico-administrativa anulatoria de una medida cautelar, ya que éste se produce, normalmente, cuando dicha medida ya ha decaído. Por tanto, la mejora crítica en este ámbito pasa por que los órganos económico-administrativos den una tramitación preferente a esta clase de reclamaciones, reduciendo su plazo de resolución. Sería deseable que esta vía sumaria de revisión se previera expresamente en la Ley, pero en tanto no se regule, cabe la posibilidad de agilizar, mediante “marcas”, esta clase de reclamaciones.

PROPUESTA 2/2022

SOBRE LOS DATOS FISCALES RELATIVOS A IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO

En la exposición de motivos de la Ley núm. 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, se menciona como uno de los principios que la informan el de eficiencia, en aras de que las normas "generen las menores cargas administrativas para los ciudadanos, así como los menores costes indirectos", de modo que se exija únicamente de los contribuyentes la información y documentación "estrictamente imprescindible para garantizar el control de su actividad".

En el plan estratégico de la AEAT 2020/2023 se hace especial hincapié en la importancia de facilitar a los contribuyentes la confección de sus autoliquidaciones, procurándoles toda la información que con carácter previo a su presentación ya haya sido incorporada por la Administración tributaria a sus datos fiscales, gracias a la información suministrada por terceros.

En la reciente Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022, se fija como un objetivo específico en lo relativo a las actuaciones tributarias de información y asistencia la "consolidación de la utilización del «machine learning» en Renta Web para reducir los errores previsibles de los contribuyentes en la cumplimentación del modelo 100, incrementando el número de casillas con mensaje".

Pues bien, cuando un contribuyente por IRPF tiene depositado en una entidad financiera española títulos de sociedades domiciliadas en el extranjero, al abonársele los dividendos se le satisfacen previa retención del impuesto abonado - en su caso - en el país de origen de los valores, así como de lo debido por la retención a cuenta en el IRPF, por rendimientos del capital mobiliario.

En principio, habría de suponerse que la entidad financiera estaría en condiciones de suministrar a la AEAT el detalle de ambas cuantías: las retenciones que se practican a los depositarios de títulos valores extranjeros por razón de los impuestos sobre la renta satisfechos en las jurisdicciones fiscales en las que los mismos se negocian, y las realizadas por retenciones a cuenta del IRPF.

De hecho, al finalizar el ejercicio fiscal esa información figura detallada en la información fiscal que las entidades financieras ponen a disposición de los depositarios de los títulos.

Nada debiera impedir, por lo tanto, que las entidades financieras informasen a la AEAT, al finalizar cada ejercicio, de todas las retenciones por impuestos pagados en el extranjero practicadas a sus clientes por razón de rendimientos del capital mobiliario que se les hubieran abonado. Si bien es cierto que, probablemente, se requeriría a tal efecto una habilitación normativa específica al respecto, que ampliase el ámbito objetivo del Modelo 193.

La AEAT, a su vez, podría estar en condiciones de trasladar esos datos - debidamente depurados - a la información fiscal de los contribuyentes para que la pudieran incorporar de forma automática a sus autoliquidaciones a los efectos de aplicarse correctamente la deducción por doble imposición internacional que la normativa les reconoce en el art. 80 de la Ley núm. 35/2006, del IRPF.

Si bien es cierto que no siempre podría ser sencillo, o viable, un ajuste preciso y exacto de todos los supuestos, dado que los distintos Convenios de Doble Imposición suscritos por el Reino de

España pueden presentar distintos límites, objetivos y subjetivos, para la aplicación de los tipos mínimos convencionales.

En la actualidad, sin embargo, no ocurre así. Ese flujo de información entre las entidades financieras, la AEAT y los contribuyentes presenta dificultades en su desarrollo que, hoy por hoy, impiden que se desarrolle con la fluidez que sería deseable.

Las entidades financieras no están obligadas, hasta la fecha, a suministrar periódicamente a la AEAT la información de que disponen sobre los impuestos pagados en el extranjero por sus depositarios, al serles abonados los rendimientos del capital mobiliario - dividendos e intereses en buena medida - que esos títulos les hayan generado a lo largo del ejercicio.

Por el contrario, como es natural, sí trasladan a sus clientes el pormenor de esa información.

Cuando el contribuyente confecciona su autoliquidación en el periodo ordinario, parte de la premisa - no hay razón para que piense lo contrario - de que los impuestos que la entidad financiera en la que tiene depositados los títulos ha satisfecho en el extranjero al cobro de los rendimientos devengados son acordes con lo dispuesto por las leyes tributarias.

Por lo tanto, y de buena fe, aplicando una diligencia razonable en su actuar, traslada a la casilla 0588 de su autoliquidación - que es un campo abierto - la cifra que por este concepto se le ha retenido - normalmente por el emisor del valor - y que se ha descontado de sus rendimientos por la entidad financiera en la que tiene depositados los títulos; lógicamente, el contribuyente parte de la premisa de que la retención en origen es correcta, pues confía en el buen hacer de las entidades depositarias, a quienes ha encomendado mediante contrato mercantil la administración de sus valores en el extranjero.

Sin embargo, lo cierto es que el contribuyente debería tener en cuenta que si la retención soportada en el país de obtención del rendimiento es superior a la que correspondería por aplicación del porcentaje previsto en el Convenio de doble imposición - cuando exista - no procede la aplicación de la deducción por doble imposición sobre el exceso sino que - tal y como atinadamente se indica por la Dirección General de Tributos en sus consultas (V0097-14) - lo que debería hacer es solicitar a las autoridades fiscales del país de la fuente el exceso del impuesto retenido sobre dichos rendimientos.

De hecho, el programa Renta Web advierte ya de esta eventualidad.

En la práctica, sin embargo, no son del todo infrecuentes los casos en los que no se aplican por las entidades que abonan los rendimientos en el extranjero los tipos impositivos convencionales, de modo que el contribuyente paga en las jurisdicciones de origen más deuda tributaria que la que le corresponde como residente fiscal en España.

Esta disfunción puede obedecer, por ejemplo, a que no se ha facilitado a la entidad pagadora el certificado de residencia fiscal en España de su cliente. Ciertamente, en la legislación tributaria española - y se ha de suponer que así será en otras legislaciones tributarias - la obligación de facilitar el certificado de residencia fiscal se establece respecto del contribuyente a quien se ha de abonar. Pero también es cierto que el inversor delega la administración de sus títulos en la entidad financiera con la que ha suscrito el contrato de depósito.

En realidad, si el proceso de pago de dividendos de valores negociables es de por sí complejo, aún lo es más en el caso de pagos transfronterizos; es frecuente que intervengan en el proceso múltiples intermediarios entre el emisor del valor y el inversor final. Las grandes compañías, con millones de accionistas, cuyas acciones son negociables en mercados de valores, no conocen a

sus inversores finales. Esto conlleva que sea habitual, como también ocurre en España, que las retenciones se practiquen a los tipos generales de cada país, sin aplicar los límites de los Convenios de Doble Imposición. Incluso puede haber normativa interna que obligue a retener al tipo general, como también ocurre en España, en ciertos casos en la normativa del IRNR.

Dado que no es fácil que el contribuyente sea consciente del error en la aplicación de los tipos convencionales - salvo que sea un experto familiarizado con el particular o delegue la confección de su autoliquidación en un tercero que conozca bien lo que sucede al hilo de estas retenciones - en la casilla 0588 habrá volcado la información que al respecto le ha facilitado la entidad financiera en la que los tiene depositados.

El error únicamente lo descubre cuando la AEAT instruye un procedimiento de comprobación de su autoliquidación y le exige que justifique el origen preciso de esos impuestos pagados en el extranjero y de qué rendimientos traen causa.

El contribuyente, en los diez días que se le dan a tal efecto, aporta aquello a lo que tiene un acceso relativamente sencillo y rápido: los extractos de información fiscal que le ha facilitado la entidad depositaria de los títulos que ha abonado los rendimientos.

Finalmente, la AEAT corrige el error en una liquidación provisional y le explica detenidamente el origen del problema.

Entre tanto, el Departamento de Gestión, el contribuyente y la entidad financiera han invertido recursos en la gestión de una incidencia que era perfectamente previsible y que, además, lleva al contribuyente a soportar una carga tributaria en el extranjero que no se ajusta a lo que del Derecho internacional tributario se deriva.

Porque, lógicamente - y salvo que se trate de cuantías muy relevantes, o de contribuyentes con un cualificado asesoramiento - lo que normalmente excede la capacidad de gestión del contribuyente medio es dirigirse a las distintas Administraciones tributarias extranjeras de las diferentes jurisdicciones en las que se le abonan rendimientos para reclamar de cada una de ellas la devolución de los ingresos indebidos cuando, por distintos motivos (ausencia de certificado de residencia fiscal, aplicación de normativa interna…), se ha aplicado un tipo superior al previsto en el Convenio de Doble Imposición.

Si el resultado de su autoliquidación era a devolver, la AEAT actúa de forma inmediata, retrasa la devolución, instruye la comprobación que conduce a la modificación de su importe, sin mayor coste para el contribuyente en términos de intereses de demora. De haber resultado el importe de la autoliquidación a pagar, normalmente la comprobación se dilata en el tiempo, incluso transcurrido más de un ejercicio desde que se produjo, y el error, en ese caso, comporta para el contribuyente un coste en términos de intereses de demora.

A los costes indirectos de este estado de cosas - y a los directos, en su caso, en forma de intereses de demora - habrá que añadir los de la sanción que eventualmente se le puede imponer al contribuyente si se considera que no ha actuado de buena fe al solicitar la aplicación de un crédito fiscal por un importe superior al que fija la ley.

Al parecer, el Departamento de Gestión comprueba sistemáticamente la regularidad de esta deducción, incluso a aquellos contribuyentes a quienes ya están al tanto del problema. De forma que, en la práctica, quien solicita el reconocimiento de esta deducción ha de llevar un control riguroso de todos los rendimientos que cobra en el extranjero, depurar detenidamente la corrección de la retención que se le ha practicado a su cobro - de conformidad con todos los

distintos Convenios que sean de aplicación al respecto - y pre-constituir la prueba documental al respecto para hacerla valer cuando, en el marco de un procedimiento de comprobación, con toda probabilidad le sea, cada año, requerida.

Parece bastante claro que se debiera tratar de reducir estos "errores previsibles de los contribuyentes en la cumplimentación del modelo 100" (Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2022), que comportan, además, un coste de gestión para todos los que intervienen en la aplicación del impuesto y que, en muchas ocasiones, conducen a un resultado en el pago de los impuestos pagados - en España y en el extranjero - superior al que legalmente corresponde.

Podría pensarse que se trata de una incidencia marginal en la gestión del IRPF que afecta, además, a contribuyentes normalmente en condiciones de recibir un asesoramiento fiscal especializado. Sin embargo, se trata de una disfunción que afecta a muchos pequeños ahorradores - no necesariamente especialmente adinerados - que en los últimos años, y gracias a las facilidades que ofrece al respecto el mercado financiero digitalizado - invierten sus ahorros en valores extranjeros y pagan impuestos en el extranjero por los rendimientos que éstos les procuran.

No cabe olvidar, además, que semejante estado de cosas no deja de suponer un obstáculo indirecto a la libre circulación de capitales que consagran los Tratados de la Unión Europea pues, en la práctica, implica que en no pocas ocasiones el contribuyente pague más impuestos que los legalmente debidos por los rendimientos de los títulos de entidades extranjeras.

En definitiva, la clave está en mejorar los flujos de información entre las distintas partes implicadas en la gestión del pago de estos rendimientos para conseguir que se abonen, en tiempo y forma, los impuestos debidos - y sólo los debidos - a cada una de las dos Administraciones tributarias competentes al respecto: la de su origen, en el extranjero, y la española, en la que reside su perceptor y la entidad financiera en la que están depositados y los administra.

Dada la intervención de las entidades financieras como intermediario y su especial cualificación la solución al problema podría pasar, sin duda alguna, por explorar las vías de colaboración y cooperación administrativa - entre las Administraciones tributarias y de éstas con las entidades financieras - que podrían contribuir a reducir las disfunciones descritas, sin un incremento exponencial de los costes de gestión.

De hecho, el problema descrito en este informe no se da, como es lógico, únicamente en España, y tanto en la OCDE como en la Comisión Europea están constituidos grupos de trabajo para adoptar procedimientos armonizados que logren una más precisa, generalizada y simple aplicación de los tipos convencionales, así como, en su caso, la correcta deducción en los países de residencia de los contribuyentes de los impuestos pagados en el extranjero.

Convendría, pues, que la Secretaría de Estado de Hacienda estudiase de forma cooperativa, de acuerdo con las entidades financieras que administran los valores extranjeros, qué medidas convendría arbitrar para lograr que el contribuyente pague todos los impuestos que por los mismos corresponde - no más de lo que se establece por las normas tributarias internas e internacionales - reduciendo, a su vez, los costes directos e indirectos que en la actualidad se producen al respecto. Seguramente el entorno adecuado para abordar el problema sería el Foro de Grandes Empresas, con los representantes de las entidades financieras en el mismo o, con un carácter más sectorial y específico, a través de la Asociación Española de la Banca (AEB) y la Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA).

PROPUESTA 3/2022

SOBRE LA INCORPORACIÓN DEL DERECHO AL ERROR AL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL.

I. Presentación

El 19 de mayo de 2022 se celebró la tercera sesión del Foro de debate técnico IEF/CDC, dedicada, en este caso, al derecho al error, reconocido en la normativa francesa. La finalidad perseguida consistía en examinar las posibilidades que existen de incorporar tal derecho o, al menos, algunos de sus aspectos, al ordenamiento tributario de nuestro país.

Partiendo del debate suscitado en el citado Foro, el Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC) tiene a bien formular una propuesta dirigida a mejorar las posibilidades de rectificación de errores por parte de los sujetos pasivos sin sufrir la imposición de sanciones. Todo ello como parte de una estrategia tendente a incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

En las páginas que siguen a continuación vamos a exponer, en primer lugar, la regulación francesa sobre este denominado derecho al error. A continuación, vamos a examinar, en términos abstractos, cómo debería configurarse tal derecho en nuestro ordenamiento jurídico, en caso de que se decidiera su incorporación. En tercer lugar, parece razonable analizar cuáles son las medidas de incentivo al cumplimiento voluntario y de regularización que ya existen en nuestro Derecho, al objeto de delimitar el margen de maniobra existente. Finalmente, partiendo de este doble análisis, formularemos una propuesta concreta de mejora.

II. Posibilidades de incorporar el derecho al error al ordenamiento tributario español

1. El derecho al error en la normativa francesa

El parlamento francés aprobó la Ley núm. 2018-727, de 10 de agosto de 2018, sobre "Un Estado al servicio de una sociedad de confianza" (Loi pour un État au service d'une société de confiance, *https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2018/8/10/CPAX1730519L/jo/texte*).

Dicha norma, según Gérald Darmanin, Ministro en ese momento de Acción y Cuentas Públicas y que defendió el entonces proyecto, parte de dos pilares fundamentales. De un lado, la introducción de un derecho a cometer errores para todos, con el objetivo de transitar hacia una Administración de consejo y servicio. De otro, la simplificación, en profundidad, de los procedimientos, corrigiendo el celo regulador que, como cualquier exceso, es dañino, impulsando, a su vez, mecanismos de control de la actuación administrativa.

Resulta muy relevante que no se trata de un marco conceptual restringido a la materia tributaria, incorporándolo en uno general de actuación y servicio público. Varios aspectos destacan del mismo en nuestro ámbito. De un lado, la incorporación del derecho a la fijación definitiva de la posición administrativa, como integrante del modelo de cumplimiento cooperativo. De otro, la utilización, sin complejos, de algo ajeno a la práctica normativa habitual española: la introducción de medidas con carácter experimental, sujetas a evaluación de resultados y control posterior.

La idea que sustenta el "*derecho al error*" (*droit à l'erreur*), el emblema de la norma y, como veremos más adelante, más un eslogan propagandístico que una realidad, es que obedece a un principio de sentido común. En definitiva, la posibilidad de que cada francés se equivoque en su actuar ante la Administración, en particular, cuando presente sus declaraciones tributarias, sin arriesgarse a una sanción desde la primera violación. Por tanto, debe poder rectificar, espontáneamente o durante un control, cuando su error se ha llevado a cabo de buena fe, es decir, cuando no haya ignorado, "*deliberadamente una regla aplicable a su situación*" (art. 123-2 del *Code des Relations entre le public et l'Administration*). Para ello, se revierte la carga de la prueba, correspondiendo a la Administración demostrar su mala fe. Ahora bien, no resulta aplicable a reincidentes o defraudadores, ni como un derecho a incumplir obligaciones tributarias de forma tardía.

En este sentido, la Ley supone, en primer lugar, la asunción de la dificultad de aplicar el sistema tributario, susceptible de conducir a incumplimientos involuntarios de los ciudadanos. Ello lo pone de manifiesto la propia exposición de motivos al vincular sus previsiones con "*la complejidad de las normas y de los procedimientos*".

La generalización del régimen de autoliquidaciones (como expresión del traspaso de la responsabilidad de aplicación de los tributos de la Administración a los contribuyentes), está siendo acompañada de un refuerzo de los instrumentos de información y asistencia. Ahora bien, este traspaso ha de impactar también en el régimen sancionador, lo que se reconoce con el derecho que comentamos, sin que le afecte la existencia de tales instrumentos.

En segundo lugar, una muestra de subjetivación del sistema tributario, al configurarse el "*derecho al error*" como uno más de los reconocidos a los contribuyentes. Para ello se integra en la propia delimitación de la potestad sancionadora, creando una "*obligación de regularización*", so pena de recibir una sanción.

Ello nos fuerza a denominarlo de otro modo, pues no se reconoce un verdadero "*derecho al error*", sino a corregirlo, aplicable una vez para el mismo error, ya sea de forma espontánea o a través de un requerimiento administrativo y dentro del plazo que se le haya indicado, incluso cuando se esté siendo objeto de una comprobación o investigación tributaria. De hecho, el nuevo capítulo III del Título II del Código de las relaciones entre el público y la Administración francesa pasa a denominarse "*derecho a la regularización en caso de error*", y no "*derecho al error*" como, en general, se nos ha transmitido, de aquí la calificación realizada de slogan propagandístico.

Este último únicamente opera cuando se haya desobedecido una norma o cometido un error material en la declaración responsable por vez primera, nunca en caso de mala fe o fraude. Tampoco, entre otros, en los procedimientos sancionadores por vulneración del derecho de la Unión Europea.

Por tanto, implica un profundo cambio en la relación que vincula a la Administración francesa y los ciudadanos, tanto en las prácticas a seguir como de filosofía, en torno a un valor clave: la confianza. Es preciso que aquella asesore antes de sancionar; apoye y libere, en lugar de prevenir, y simplifique, en lugar de complicar. En definitiva, apostar por la relación cooperativa. A su vez, su configuración técnica permite algo a lo que nuestro sistema permanece impermeable: una relativa distinción de los contribuyentes en función de su "*historial*" tributario, salvo los supuestos de reincidencia donde la sanción se incrementa, pero no en sentido contrario.

Por último, la norma incorpora reducciones en los intereses de demora exigidos en Francia. Se trata, en dicho país, de una prestación híbrida que conjuga nuestra prestación accesoria con los recargos por declaración extemporánea.

2. Presupuestos para la regulación del derecho al error en el ordenamiento español

Una regulación similar a la descrita podría incorporarse al ordenamiento español, teniendo en cuenta, para evitar confusiones, que no se trata tanto de una auténtica rectificación de errores, como de un mecanismo dirigido a facilitar la regularización voluntaria, excluyendo o mitigando las consecuencias del incumplimiento. No obstante, nos seguiremos refiriendo al derecho a rectificar errores, dado el éxito de la expresión y siempre que se entienda en su sentido usual o coloquial.

Esta idea se refleja en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. Comité de personas expertas*, donde se afirma que es "*indispensable mejorar la relación de la Administración tributaria con los contribuyentes, evitando trasladar la impresión de culpabilidad y persecución a aquéllos que suelen cumplir sus obligaciones correctamente y que, en alguna ocasión, se retrasaron o se equivocaron en sus relaciones con la Administración. En este contexto, algunos países han adoptado un modelo que permite aliviar la represión sobre determinados incumplimientos o errores. En este sentido, el Comité recomienda que se estudie la posibilidad de aligerar las sanciones en supuestos de fallos o incumplimientos menores, en línea con lo que se hace en otros países como Francia o Singapur*".

Debe señalarse, además, que éste es un aspecto sobre el que el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT ya venía trabajando en el ámbito del control extensivo. Y ello porque dicho tipo de control se proyecta sobre millones de contribuyentes –hay 22 millones de declaraciones de IRPF- y es, por ello, donde se verifican los más numerosos casos de pequeños incumplimientos.

Ahora bien, la incorporación de un derecho a rectificar los errores exige que, con carácter previo, definamos sus presupuestos. En primer lugar, debe decidirse, de la forma más nítida posible, qué tipo de errores pueden tener encaje en el mismo. Esto es, debe valorarse si, a estos efectos, es indiferente la buena o mala fe del contribuyente o si su conducta es dolosa o meramente negligente. Como hemos dicho, no se trata, en puridad, de rectificar un error, sino de regularizar un incumplimiento, por lo que debe tomarse esta decisión, relativa al ánimo subjetivo.

En segundo lugar y en relación con lo anterior, los límites de los errores que pueden encajar dentro del hipotético derecho deben perfilarse con la mayor claridad posible. La definición previa de los límites es muy importante para configurar el ámbito del derecho al error sin litigiosidad añadida. Es necesario dejar claros los límites, con homogeneidad y reduciendo al mínimo la posibilidad de discusiones en torno a los mismos.

En tercer lugar, más allá de los límites objetivos, también es necesario precisar los ámbitos cuantitativo y temporal del derecho al error. Esto es, también debe decidirse la cuestión relativa a, dentro de los límites que hayamos definido, cuántos errores son admisibles. Y no sólo eso, sino cuántos errores durante qué plazo de tiempo. Dicho en términos más precisos, se debe delimitar el número de errores que se admiten y cuándo se cancelan los "antecedentes" generados por aquéllos. A partir del transcurso de dicho plazo, habría que cancelar los antecedentes y comenzar a contar el número de errores que se hayan definido.

En cuarto lugar y como clara línea roja, la admisión de un derecho al error nunca puede suponer una reducción de la cuota tributaria, únicamente puede afectar a recargos, intereses y sanciones.

En quinto lugar, también parece que hay que ser exigentes en la rectificación del error, en el sentido de exigir una regularización completa, en la línea de la exención de recargos que prevé la nueva regulación del art. 27 de la LGT.

En sexto lugar, desde un punto de vista subjetivo, también puede plantearse si el derecho al error no sólo se reconoce a los contribuyentes sino también, de modo añadido, a los asesores o intermediarios fiscales, teniendo en cuenta que presentan un elevado número de declaraciones, facilitando la gestión del sistema y, por ello mismo, son especialmente vulnerables a la comisión de meros errores involuntarios. En caso afirmativo, debe decidirse si tal derecho se condiciona o no a la suscripción del Código de Buenas Prácticas Tributarias de profesionales.

Finalmente, también es preciso definir cuál es el instrumento normativo necesario para la incorporación del derecho al error, esto es, si se precisa, en todo caso, una reforma de la LGT o, por el contrario, bastaría con una labor interpretativa de aquélla realizada a través de instrucciones.

3. Medidas existentes en nuestro ordenamiento dirigidas a facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario

Una vez establecidas las premisas de la configuración del pretendido derecho, merece la pena realizar un repaso de lo que ya tenemos en nuestro ordenamiento jurídico, a fin de determinar el margen de maniobra existente.

En primer lugar, es necesario poner en valor los sistemas de información en funcionamiento desde hace años, tanto en la AEAT como en la DGT y el TEAC. Más que rectificar errores, el objetivo primordial debe ser el de intentar que éstos no se cometan, a cuyo servicio se encuentran los referidos servicios de información.

En segundo lugar y en la misma línea preventiva, existen sistemas de ayuda en la confección de declaraciones que cada vez funcionan de manera más efectiva, con un sistema muy robusto de avisos para evitar fallos. Asimismo, habría que hacer mención a los programas de preguntas y respuestas frecuentes que se han implantado respecto a determinadas obligaciones formales, como el SII.

En tercer lugar, puede constatarse la ausencia de medidas de atenuación en el devengo de los intereses de demora. Siendo ello cierto, no lo es menos que tampoco existe limitación alguna cuando el contribuyente se equivoca en su perjuicio. Esto es, el interés de demora tributario está configurado de manera objetiva, por lo que su subjetivización, en caso de considerarse necesaria, se produciría en la doble dirección.

En cuarto lugar, debemos resaltar la exención de recargos introducida en el art. 27 de la LGT, por obra de la Ley 11/2021. Los requisitos introducidos para que opere tal exención están en línea con las premisas que hemos expuesto anteriormente y con lo regulado en el ordenamiento francés.

En quinto lugar, la necesidad de acreditar y motivar la culpabilidad ya se encuentra claramente plasmada en la actual LGT desde 2003.

En sexto lugar, también debe reconocerse la existencia de una exención completa de responsabilidad por la comisión de ilícitos por regularización voluntaria, tanto en el ámbito administrativo como en el penal.

Finalmente, existe un sistema muy generoso de reducción de las sanciones, recientemente mejorado, en particular, mediante la elevación al 40 por ciento, de la aplicable por pronto pago.

4. Propuesta de incorporación de un derecho a rectificar errores en España

Sabiendo cuáles son las premisas en la configuración de un hipotético derecho al error, así como la realidad de nuestro ordenamiento, la formulación de cualquier propuesta exige analizar aquellos aspectos del Derecho francés que aportarían alguna novedad. Este último pone una línea roja en la existencia de mala fe o dolo, pero, en sentido contrario a lo que sucede en España, permite una regularización del error tras requerimiento de la Administración. Esta es la gran diferencia entre ambas regulaciones, admitir la buena fe del contribuyente, aunque haya sido requerido.

En Francia también existe una medida general, como es el derecho a solicitar una comprobación para que se emita criterio, que va en la misma línea preventiva que desarrolla la Administración tributaria.

Adicionalmente, existen dos medidas específicamente tributarias, que no están presentes en el ordenamiento español. De un lado, exención de la totalidad de la deuda en varios casos. De otro lado, la reducción del interés de demora, siempre que no haya dolo.

Partiendo de todo lo anterior, los posibles campos de actuación en España son los siguientes:

4.1. Puede plantearse la posibilidad de excepcionar o reducir los intereses de demora en determinados casos.

Esta exención en los intereses de demora debería estar claramente definida con base a la ausencia de dolo. Ahora bien, ello implica introducir una mora subjetiva, que aproximaría el interés tributario al civil y, probablemente, implicaría un replanteamiento completo de la prestación.

4.2. Cabe pensar en admitir rectificaciones de errores no dolosos tras requerimiento de la Administración.

No parece que el hecho de que exista una actuación previa de la Administración convierta en más grave el ilícito cometido, sobre todo si estamos hablando de meras negligencias. Por tanto, podría admitirse este tipo de regularizaciones tras el requerimiento administrativo, lo que supondría el cambio más estructural de todos los propuestos. Pero, insistimos, sería un presupuesto inexcusable que los errores no fueran dolosos o de mala fe, sino causados por simples negligencias.

4.3. Debe objetivarse al máximo posible la regulación del derecho a rectificar el error.

No puede introducirse una medida como la descrita, dirigida a conseguir una aplicación más pacífica del sistema tributario, generando nueva litigiosidad. Ya hemos realizado una primera delimitación, como es la restricción del derecho a aquellos casos de errores no dolosos. Pero deben definirse también cuántos errores se admiten, por impuesto y en cuánto tiempo.

4.4. Pueden realizarse avances en el sentido de tomar en consideración el historial del contribuyente a la hora de valorar su responsabilidad.

En la actualidad, el comportamiento pasado del contribuyente sólo se toma en consideración como posible agravante por reincidencia, pero cabe realizar avances en la línea de valorar la buena conducta general del obligado como circunstancia atenuante de la responsabilidad. Ello nos conduciría, en última instancia, a categorizara a los contribuyentes en función de dicho historial.

4.5. Deben intensificarse las actuaciones preventivas que permiten y facilitan la regularización voluntaria.

Nos referimos a medidas como las cartas aviso y las visitas preventivas, que no implican un requerimiento previo y facilitan que el contribuyente sea consciente de sus errores y los rectifique.

4.6. Desde un punto de vista subjetivo, pueden realizarse avances en la función preventiva, a través de los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias

En el ámbito de las grandes empresas así está sucediendo ya a través del instrumento que define el modelo español de cumplimiento cooperativo, como es el Informe de Transparencia, cuando éste se encuentra correctamente elaborado y brinda toda la información precisa.

Dicho instrumento no se puede utilizar para pequeños contribuyentes, que carecen de capacidad para su elaboración. No obstante, en los Códigos de Buenas Prácticas de autónomos y pymes, ya muy avanzados, se afirma –en su exposición de motivos- que su suscripción será tenida en cuenta a efectos sancionadores, sin que supongan, claro está, un blindaje. Este tipo de cláusulas podrían incorporarse a los Códigos de profesionales.

4.7. Finalmente y en cuanto al vehículo normativo, parece inevitable que la incorporación del derecho a rectificar el error se realice a través de una reforma de la LGT.

La definición e introducción de un derecho a rectificar errores exige, por seguridad para todas las partes de la relación, su regulación mediante norma con rango de Ley. Ello no es óbice para que algunos aspectos secundarios puedan preverse en disposiciones interpretativas o instrucciones de los departamentos de la Administración tributaria.

PROPUESTAS NORMATIVAS 2023

PROPUESTA 1/2023

PROPUESTA SOBRE LA POSIBLE REFORMA DE LA REGULACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS ATRASOS EN EL IRPF

1. Planteamiento

A raíz de la presentación de diversas quejas ante este Consejo relacionadas con la tributación de los rendimientos del trabajo percibidos en períodos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se ha observado que la aplicación del artículo 14.2. b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, complica notablemente a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Conviene comenzar recordando que a tenor de lo previsto en el artículo 14.2, b) de la Ley del IRPF cuando "por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente" se perciban rendimientos del trabajo en períodos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, "se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno". Y dicha autoliquidación complementaria deberá presentarse "en el plazo que medie entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto".

Esta regla general es objeto de excepción, para los supuestos en los que el reconocimiento del derecho a la recepción de esos atrasos traiga causa de una resolución judicial, en cuyo caso se atenderá a la fecha en la que la misma adquiera firmeza, imputándose íntegramente a dicho período todos los atrasos: "Cuando concurran las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza".

Esta norma fue introducida por primera vez en nuestro ordenamiento por el Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, recogiéndose en su artículo 14.Seis. De ahí pasó al artículo 14.2, b) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, manteniéndose su redacción en idénticos términos en el actual artículo 14.2, b) de la vigente Ley 35/2006.

Aunque se incluya en el apartado 2 de dicho artículo 14 no se trata ciertamente de una regla especial de imputación en sentido propio, dado que se aplica la regla general del artículo 14.1, a) de imputación del rendimiento al período de exigibilidad, sino de una norma que permite con carácter excepcional que los atrasos se declaren cuando se perciban sin ningún componente de naturaleza sancionadora o indemnizatoria.

En principio, la norma parece clara en su formulación, pero su aplicación es la que genera en ocasiones confusión en los contribuyentes, dando lugar a quejas que derivan de errores a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias, errores que podrían evitarse con una simplificación de la regulación de la tributación de los rendimientos del trabajo satisfechos con retraso y en un período posterior al de su exigibilidad.

La confusión deriva, a su vez, de que el criterio es distinto si el pago de los atrasos trae causa, o no, de una resolución judicial.

2. Algunos ejemplos de situaciones problemáticas denunciadas en quejas

Para ilustrar los problemas que se vienen produciendo en la práctica se exponen a continuación brevemente cinco ejemplos de las situaciones planteadas en las quejas remitidas al Consejo.

En primer lugar, en una queja se plantea el supuesto de un contribuyente que había presentado una declaración complementaria motivada por el cobro en enero de 2021 de unas nóminas correspondientes al 2016 a través del FOGASA. En cambio, según la AEAT no figuraban imputados en su base de datos atrasos de trabajo correspondientes a este último ejercicio, por lo que se le notificó propuesta de liquidación de intereses de demora. El contribuyente alegó en su escrito de disconformidad que accediendo a sus datos fiscales en marzo de 2021 allí sí constaban imputados atrasos correspondientes al período comprendido entre noviembre de 2015 y abril de 2016, existiendo además un certificado acreditativo de este extremo del FOGASA aportado unos días más tarde a la fecha de presentación de la declaración complementaria y que la Administración no tuvo en cuenta al dictar la liquidación. Por todo ello se consideró conveniente dar traslado a la Directora General de la AEAT para que considerara la posibilidad de iniciar un procedimiento de revocación.

En segundo término, en otra queja se plantea una situación problemática distinta como consecuencia de la percepción de atrasos acompañado del retraso por parte del empleador en remitir a la trabajadora el certificado de las retenciones practicadas con ocasión del pago de dichos atrasos, incumpliendo así el deber que le impone el artículo 108.3 RIRPF que establece que la citada certificación "deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este impuesto". Se trataba en esta ocasión de una contribuyente que percibió unos atrasos en la nómina de enero 2020 imputables al ejercicio 2019, por lo que debería haber incluido dichos atrasos en el siguiente período ordinario de declaración a su abono, es decir, entre abril y junio de 2020. Pero su pagador, concretamente el Servicio de Salud de una Comunidad Autónoma, no le remitió el certificado de las retenciones que se le habían practicado con ocasión del pago de dichos atrasos hasta una fecha muy posterior, concretamente el mes de marzo de 2021 y por tanto mucho después de haber finalizado el plazo ordinario en el que debería haber declarado los atrasos conforme a lo previsto en la ley. Fue entonces cuando la contribuyente presentó su liquidación complementaria correspondiente al ejercicio 2019, lo que le generó tener que abonar intereses de demora. En esta ocasión el Consejo en su contestación al contribuyente expresamente puso de relieve que la normativa vigente es susceptible de mejora para evitar este tipo de situaciones. Curiosamente en esta queja la contribuyente señala que la propia funcionaria de la AEAT que la atendió le aconsejó que tratándose de cantidades menores a 1.000 o 1.500 euros, lo incluyera como cobro del año en curso.

En tercer lugar, hay una queja en la que se plantea otra situación que combina la percepción de atrasos con la presentación previamente por el contribuyente de una declaración conjunta. El contribuyente se queja porque al presentar la declaración complementaria ya no puede cambiar la opción de la modalidad de tributación porque ha concluido el plazo de declaración voluntaria del IRPF, cuestión sobre la que ya formuló el Consejo la Propuesta normativa 31/1999, con el fin de poner fin a este tipo de situaciones, si bien dicha propuesta no tuvo éxito.

En cuarto término, recientemente el Pleno del Consejo ha tenido ocasión de analizar una queja que relata las dificultades experimentadas por una contribuyente que tuvo que presentar hasta cinco declaraciones complementarias por atrasos percibidos como consecuencia de una

resolución judicial del orden de lo social, si bien en este caso el problema concreto denunciado tenía que ver con el abono de la deuda.

En quinto y último lugar, puede citarse como ejemplo de la problemática generada por la regulación vigente otra queja donde se plantea el supuesto de una contribuyente que presentó en plazo sus declaraciones de IRPF correspondientes a los ejercicios 2009, 2010 y 2011 con resultado a devolver y posteriormente en 2012 percibió unos rendimientos atrasados correspondientes a los ejercicios 2009 a 2011. Esta contribuyente entendió que había presentado tres declaraciones complementarias de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 siguiendo según ella las instrucciones recibidas en una oficina de la AEAT, pero la Administración consideró que lo que había presentado era una nueva declaración correspondiente a los ejercicios 2009 a 2011 (y no una complementaria) dado que había incluido únicamente las rentas percibidas con retraso, aplicando los mínimos y resultando, de forma improcedente, nuevas cuotas de devolver. Para que su actuación hubiese sido correcta la contribuyente debió haber presentado una declaración complementaria por los citados ejercicios e ingresar el importe correspondiente a la parte de la devolución percibida en su día, pero ciertamente para esta contribuyente todo habría resultado sin duda más sencillo si simplemente hubiese podido incluir esos atrasos en la declaración del período de cobro de aquellos, es decir, en 2012 y no tener que presentar tres declaraciones complementarias.

3. Propuesta de reforma para la simplificación de la regulación de la tributación de los atrasos

Como ha podido advertirse con estos ejemplos la aplicación de la norma genera confusión. Con carácter general obliga a la presentación de autoliquidaciones complementarias por cada uno de los ejercicios a los que correspondan los atrasos percibidos. Pero no siempre es así, pues si el pago de los atrasos se produce como consecuencia de su reconocimiento mediante resolución judicial el criterio se invierte y se han de imputar al período en el que dicha resolución adquiera firmeza. La duplicidad de criterios y la dificultad de su aplicación genera con frecuencia problemas y confusión a los contribuyentes e introduce una complejidad que podría evitarse si en los casos de percepción de atrasos los contribuyentes pudieran incluir dichos rendimientos del trabajo en su declaración del IRPF del período en el que cobren esos atrasos.

A este planteamiento podría objetarse que una regulación en la que se tribute por rentas de otro ejercicio en el período en el que efectivamente se cobren tiene incidencia en la progresividad del impuesto. En principio los atrasos por regla general no suelen ser cantidades muy elevadas por lo que salvo en supuestos excepcionales la progresividad que soporte el contribuyente será análoga en ambas alternativas. En todo caso, podría introducirse un sistema que permita al contribuyente la opción de tributar con arreglo a la regla que está vigente, es decir, imputando los atrasos al ejercicio en el que fueron exigibles mediante la presentación de la correspondiente declaración complementaria, o bien tributar incluyendo esos atrasos en el ejercicio en el que se perciban. También podría fijarse un límite máximo para esta segunda opción.

Tal vez podría pensarse que el permitir al contribuyente un derecho de opción al respecto podría generar el diseño de operaciones de planificación fiscal encaminadas a reducir la deuda tributaria.

En tal caso, quizás, se podría establecer un límite cuantitativo a tales efectos, para cubrir los supuestos de hecho más frecuentes y respecto de los que cabe en principio descartar que pudieran obedecer a operaciones de arbitraje fraudulento, dada su escasa incidencia en términos de modulación de la progresividad del gravamen.

PROPUESTA 2/2023

PROPUESTA SOBRE EL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS PARA INTERPONER RECURSO DE REPOSICIÓN Y RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA EN CASOS DE RETRASOS EN LA ENTREGA DEL EXPEDIENTE AL CONTRIBUYENTE

1. Planteamiento

Con motivo de la presentación de una queja ante este Consejo relacionada con el retraso en la entrega a un contribuyente de los intentos de notificación de correos en relación con un procedimiento de comprobación del IRPF, se ha observado que en ocasiones pueden no estar completamente formados los expedientes antes de que transcurra el plazo para interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa a efectos de su puesta de manifiesto.

Son muchos los procedimientos de gestión que se tramitan a lo largo de un año por la AEAT y en muchas ocasiones, dadas las características de estos procedimientos, la documentación que se contiene en los expedientes puede ser conocida ya por el obligado tributario, bien porque se trate de actos administrativos que le han sido notificados o bien porque se trate de documentación presentada por él mismo. Este tipo de documentación se suele incorporar a través de determinados mecanismos automáticamente al expediente electrónico del procedimiento y también al punto de acceso en sede electrónica denominado "Mis expedientes", al que puede acceder de modo permanente el obligado tributario. Pero al mismo tiempo existen otros documentos adicionales (como por ejemplo requerimientos a terceros y sus contestaciones) que exigen llevar a cabo unas labores de revisión y ordenación con carácter previo a la puesta formal de manifiesto del contenido completo del expediente. Estas labores no están automatizadas sino que exigen la intervención de un funcionario y además las mismas se llevan a cabo únicamente en aquellos casos en los que el contribuyente solicita la puesta de manifiesto. Todo ello hace desde luego aconsejable no esperar hasta los últimos días del plazo para la interposición del recurso o de la reclamación para solicitar la puesta de manifiesto.

El problema se plantea en los supuestos en los que el contribuyente comparece en dicho plazo y la Administración no le facilita el expediente completo y tampoco puede acceder al mismo a través de la sede electrónica de la AEAT y es una vez finalizado dicho plazo cuando se pone a su disposición dicho expediente. La consecuencia que se deriva de esta situación es que el contribuyente podrá presentar su recurso de reposición, pero no podrá formular alegaciones una vez transcurrido el plazo de un mes.

Otro tanto ocurre en los supuestos en que el contribuyente opta por presentar directamente reclamación económico-administrativa que por su cuantía deba tramitarse por procedimiento abreviado y la Administración no le facilita el expediente en el plazo del mes para la interposición de la misma. El problema aquí se agrava porque en el caso del procedimiento abreviado el escrito de interposición debe ir acompañado de las correspondientes alegaciones.

2. Breve referencia a la regulación sobre la puesta de manifiesto del expediente y sobre los plazos de interposición del recurso de reposición y de la reclamación económico-administrativa

El artículo 24.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria (en adelante LGT), en materia de revisión en vía administrativa, dispone en relación con la puesta de manifiesto del expediente, que si "*el interesado desea examinar el expediente administrativo para formular sus alegaciones, deberá comparecer a tal objeto ante el órgano actuante a partir del día siguiente al de la notificación del acto administrativo que se impugna y antes de que finalice el plazo de interposición del recurso*". A continuación, el precepto añade que en este supuesto "*el órgano competente tendrá la obligación de poner de manifiesto el contenido del expediente estrictamente relacionado con el acto objeto de impugnación o la documentación relativa a las actuaciones administrativas concretas que hayan sido expresamente solicitadas y guarden relación con el acto impugnado*". Así pues, como primera idea puede destacarse que la Administración tributaria está obligada a facilitar el expediente al contribuyente antes de que finalice el plazo de interposición del recurso correspondiente.

Por lo que respecta al plazo para la interposición del recurso de reposición el artículo 223.1 LGT establece que dicho plazo *"es de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo"*. Y su apartado 2 añade que si el recurrente *"precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer durante el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto"*.

En parecidos términos, pero en relación con la reclamación económico-administrativa, el artículo 235.1 LGT dispone que la misma se interpondrá "*en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente*". Y el artículo 246.1, b) LGT a su vez añade que si el reclamante "*precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto, lo que se hará constar en el expediente*."

De la conjunción de estas normas se puede concluir que si el contribuyente solicita cita previa a la AEAT y comparece durante el plazo del mes para que se le ponga de manifiesto el expediente a efectos de la interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa, la Administración está obligada a facilitarle dicho expediente. En otro caso, es decir, en el supuesto de que no se la facilitase el expediente completo antes del transcurso de dicho mes no podría ejercer plenamente su derecho a formular alegaciones ni en el caso de tratarse de un recurso de reposición ni en el de una reclamación económico-administrativa que deba tramitarse por el procedimiento abreviado (reclamaciones de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones), puesto que en éste último caso el artículo 246 LGT dispone que el escrito de interposición de la reclamación deberá ir acompañado de las alegaciones que se formulen.

3. Propuesta

El Consejo ha analizado diversas alternativas que se exponen a continuación para tratar de solucionar los problemas que se plantean para el contribuyente en aquellos supuestos en los que comparece dentro del plazo del mes y no se le facilita dentro de

dicho plazo el expediente a efectos de la formulación de alegaciones en el recurso de reposición o en la reclamación económico-administrativa que se tramite por procedimiento abreviado.

La primera alternativa consistiría en reformar los artículos 223.1 y 235.1 LGT con el fin de que el plazo del mes allí previsto para interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, respectivamente, comenzase a contar desde el día siguiente a aquel en que se haya facilitado el expediente al contribuyente o se tenga constancia de que ha podido tener acceso al mismo a través de la sede electrónica de la AEAT. Tras su análisis esta alternativa entendemos que debería descartarse porque podría dar lugar si el obligado tributario formula su solicitud en los últimos días del plazo de interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa a una ampliación del mismo de 1 mes a 2 meses (1 mes para que el obligado tributario se percate de que necesita el expediente para formular alegaciones y un mes adicional para que prepare y presente su recurso o reclamación).

La segunda alternativa que se ha analizado consistiría en la suspensión del plazo de interposición del recurso o reclamación desde el día en que el obligado tributario solicite la puesta de manifiesto del expediente hasta el día en que dicho expediente se encuentre a su disposición, día a partir del cual se reanudaría el plazo de interposición, por el tiempo restante del mismo (no reinicio del plazo del mes). Esta segunda alternativa también debe descartarse por la complejidad que implicaría y porque además podría introducir una litigiosidad añadida. En efecto, a la complejidad que en determinados supuestos plantea el actual cómputo del plazo legal para la interposición del recurso o reclamación (que exige determinar la correcta notificación del acto impugnado), se añadiría la complejidad del cómputo añadido del plazo de suspensión (acreditación del día de la solicitud de puesta de manifiesto, acreditación del día en que el expediente está a su disposición, determinación del día inicial y del día final). Este cómputo que es esencial dado que determina la extemporaneidad o no del recurso o reclamación se complicaría notablemente para los Tribunales Económico-Administrativas.

Una tercera alternativa que permitiría superar los inconvenientes que plantean las dos primeras pasaría por una modificación del precitado Real Decreto 520/2005 que, manteniendo como común el plazo de interposición del recurso o reclamación y el de solicitud de puesta de manifiesto del expediente, contemplara la suspensión únicamente del plazo para la presentación de alegaciones y propuesta de pruebas en los casos en que la puesta de manifiesto por la Administración no se realizara en plazo por causa imputable a la Administración; suspensión que no afectaría en ningún caso al plazo de interposición del recurso o reclamación (que en todo caso, deberá realizarse dentro del plazo previsto en la ley sin ningún tipo de suspensión). En estos casos, las alegaciones se podrían formular en un escrito separado, acompañado de los documentos que se considere oportuno aportar para fundamentar la pretensión. Y el plazo para su formulación finalizaría una vez que transcurra, desde el día siguiente al de finalización del plazo legal para la interposición del recurso o reclamación, un plazo de días naturales igual al número de días transcurridos desde la solicitud de la puesta de manifiesto hasta el día en que dicha puesta de manifiesto se produjo. La presentación de alegaciones en escrito separado no supondrá obstáculo para la posible anulación total o parcial del acto por el órgano que lo dictó antes de enviar el expediente al Tribunal, según lo previsto en el art. 235.3 LGT. Adicionalmente, en el caso del procedimiento abreviado se podría modificar el artículo 65 del precitado Real Decreto 520/2005 para los supuestos en que solicitada la puesta de manifiesto ésta no se hubiera hecho en absoluto considerando este defecto como subsanable a solicitud de los Tribunales Económico-Administrativos.

En todo caso conviene recordar a estos efectos la doctrina del TEAC, recogida en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 3375-2019 de 22 de enero de 2021, donde se fija el siguiente criterio: "*en el procedimiento abreviado económico-administrativo las alegaciones formuladas por el interesado con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación deben ser examinadas por el órgano económico-administrativo a menos que este último hubiera dictado ya la resolución correspondiente que pone fin a dicho procedimiento.*"

En esta resolución se analizaba el supuesto de un obligado tributario que interpuso la reclamación económico-administrativa (a tramitar por el procedimiento abreviado) y posteriormente presentó un escrito de alegaciones. No constaba que se hubiera solicitado puesta de manifiesto del expediente. El TEAC, tras señalar que a partir de la interposición de la reclamación y no existiendo obligación formal de poner de manifiesto el expediente, el órgano económico-administrativo puede dictar la correspondiente resolución en cualquier momento, continúa diciendo: "*Ello no obsta para que dicho órgano deba conocer de las alegaciones presentadas tardíamente por el interesado, pero antes de que aquél dicte su resolución. Tal conclusión no está expresamente establecida en la normativa reguladora del procedimiento económico-administrativo pero se desprendería, por un lado, del principio de contradicción y del derecho a la defensa, básicos en el orden procesal como reconoce el artículo 24.2 de la Constitución Española y que no ceden ante un vicio procedimental no invalidante, como es la presentación fuera de plazo de alegaciones sin que exista una resolución que dé término al procedimiento; por otro, de lo dispuesto en el artículo 34 de la LGT que recoge el derecho de los obligados tributarios a "formular alegaciones y aportar los documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución" y, por último, de lo indicado en el artículo 73 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), aplicable con carácter supletorio al ámbito tributario en virtud de su Disposición adicional primera. Dispone, en efecto, el artículo 73 de la LPAC:*

> *"Artículo 73. Cumplimiento de trámites*
>
> *1. Los trámites que deban ser cumplimentados por los interesados deberán realizarse en el plazo de diez días a partir del siguiente al de la notificación del correspondiente acto, salvo en el caso de que en la norma correspondiente se fije plazo distinto.*
>
> *2. En cualquier momento del procedimiento, cuando la Administración considere que alguno de los actos de los interesados no reúne los requisitos necesarios, lo pondrá en conocimiento de su autor, concediéndole un plazo de diez días para cumplimentarlo.*
>
> *3. A los interesados que no cumplan lo dispuesto en los apartados anteriores, se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente. No obstante, se admitirá la actuación del interesado y producirá sus efectos legales, si se produjera antes o dentro del día que se notifique la resolución en la que se tenga por transcurrido el plazo."*

Finalmente, el Consejo ha analizado una cuarta alternativa que sería la que menos inconvenientes plantearía y que consistiría en la ampliación del plazo para la interposición del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas de un mes a cuarenta y cinco días naturales, estableciéndose que, en el caso del recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas a tramitar por el procedimiento abreviado, la puesta de manifiesto deba solicitarse dentro de los 30 primeros días de dicho plazo.

Esta propuesta tiene la ventaja de que coincidiría con la realizada por el Consejo en su Informe I/2022 sobre las posibles incidencias en torno a las comunicaciones y notificaciones administrativas en períodos vacaciones y posibles vías de mejoras. Allí se proponía precisamente la ampliación de los plazos para interponer reclamaciones económico-administrativas y recursos en vía económico-administrativa y para la presentación del escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas en los procedimientos económico-administrativos de un mes a cuarenta y cinco días naturales, destacándose entonces como ventajas de la misma que carecería de costes de gestión para los Tribunales Económico-Administrativos y que no exigiría ni extender los plazos de duración del procedimiento económico-administrativo ni los plazos de prescripción de los derechos a liquidar y exigir el pago susceptible de consumarse en vía económico-administrativa.

INFORMES 2009

INFORME I/2009

INFORME RELATIVO A LOS PROBLEMAS DE APLICACIÓN DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO, EN EL SUPUESTO DE OPERACIONES EN LAS QUE RESULTA CONTROVERTIDA LA TRIBUTACIÓN A IVA O ITP

PRIMERO: Esta nota tiene por objeto exponer en síntesis cuáles son los principales problemas que vienen planteándose ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en relación con las controversias que suscita la correcta tributación de aquellas operaciones en las que inicialmente se ha repercutido el IVA por el transmitente de un bien, normalmente inmueble, entendiendo luego la Administración tributaria, o una de las Administraciones tributarias implicadas, que esa repercusión era improcedente y que la transmisión del bien está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP-AJD.

Antes de nada, la cuestión planteada exige una delimitación adecuada tanto desde el punto de vista de la tipología de las situaciones que fundamentalmente se están planteando, como de la identificación del grupo normativo aplicable.

SEGUNDO: Respecto de las situaciones planteadas, podemos distinguir tres básicamente:

1. En primer lugar, cabe que, repercutido el IVA por un empresario, sujeto pasivo del impuesto, y soportada esa repercusión por un consumidor final, que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, la Administración tributaria de una Comunidad Autónoma entienda que la operación estaba sujeta a ITP-AJD y no estaba sujeta efectivamente o sin exención a IVA. Aceptado este criterio por los contribuyentes afectados, este supuesto planteaba, tradicionalmente, un problema de coordinación entre las Administraciones tributarias, a fin de evitar no ya que hubiera cualquier doble imposición sino incluso que un contribuyente se viera obligado a satisfacer como adquirente de un bien inmueble el ITP-AJD, sin haber obtenido ya el reembolso del IVA soportado. Por supuesto, este problema surgía por el hecho de ser normalmente dos las Administraciones tributarias implicadas, con la posibilidad de que siguieran distintos criterios o de que no coordinaran adecuadamente sus actuaciones a fin de devolver lo cobrado indebidamente al tiempo que se recaudaba el impuesto procedente en cada caso.

   Esta situación primitiva viene surgiendo más recientemente también a raíz no ya de actuaciones de una Comunidad Autónoma sino de la Administración tributaria del Estado, cuando ésta espontáneamente entiende que una operación, por la que se había repercutido IVA, estaba en realidad no sujeta o exenta en este impuesto, por lo que estaba sujeta a ITP-AJD.

2. En segundo lugar, nos encontraríamos ante las mismas situaciones anteriores, en el caso de que los contribuyentes no acepten el criterio de una o de las dos Administraciones implicadas. Por supuesto, asumiendo que exista un criterio compartido por las dos Administraciones implicadas, puede suceder que ese criterio no sea aceptado por uno o por los dos contribuyentes afectados. En la práctica, sucede con frecuencia que el transmitente, sujeto pasivo del IVA, no acepta que sus operaciones no estén sujetas efectivamente a IVA por los efectos que esta no sujeción produce en su derecho a deducir o en su prorrata. En consecuencia, como veremos, de acuerdo con el grupo normativo aplicable y nuestra práctica administrativa, esa discrepancia conduce a que el adquirente pueda verse obligado a satisfacer el ITP-AJD, sin obtener el reembolso del IVA soportado mientras no alcanzan firmeza los acuerdos o resoluciones impugnados por el transmitente.

3. Finalmente, la tercera situación que se viene planteando se diferencia de las anteriores por ser también el adquirente un empresario sujeto pasivo del IVA. Además de los problemas señalados en las situaciones anteriores, esa condición del adquirente puede suponer que la Administración tributaria del Estado niegue a éste su derecho a la deducción de las cuotas soportadas, por haber sido indebidamente repercutidas, al no estar las operaciones sujetas efectivamente al tributo. De esta manera puede suceder que el adquirente deba satisfacer ITP-AJD, sin obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas, por la falta de firmeza de la resolución administrativa, al mismo tiempo que se exige al adquirente el importe de esas mismas cuotas como IVA indebidamente deducido.

Por supuesto, aunque este informe se ciñe al análisis de supuestos en los que la controversia versa sobre la tributación en IVA o ITP-AJD de unas determinadas operaciones, las reflexiones siguientes pueden extenderse a otros casos en los cuales dicha controversia se refiere solo a la tributación en el IVA, sin que ello suponga ninguna sujeción consiguiente al ITP-AJD.

TERCERO: Ante estos problemas, que ofrecen en la realidad muy diferentes variantes, el ordenamiento tributario ha ido reaccionando a lo largo de los últimos años, mediante sucesivas normas legales y reglamentarias.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (LGT) resolvió en parte los problemas tradicionalmente planteados por casos como los expuestos y, sobre todo, en el primero de los supuestos descritos. Para ello, la LGT modificó en tres aspectos el ordenamiento vigente:

a) En primer lugar, la LGT legitimó a quienes soportan una repercusión indebida para solicitar en su favor la devolución del ingreso indebido. Con anterioridad, la Administración tributaria entendía que esa solicitud debía ser hecha por el sujeto pasivo, es decir, por la persona o entidad vendedora, sin perjuicio del pago de la devolución a quien soportó indebidamente la repercusión, de acuerdo con el artículo 9º.2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre. No obstante, ya para ingresos anteriores a la LGT de 2003, el Tribunal Supremo ha reconocido esa legitimación a quien soportó indebidamente una repercusión, como ha confirmado recientemente la Sentencia del Alto Tribunal, entre otras, de 9 de enero de 2008 (recuso de casación núm. 210/2004)

b) En segundo lugar, el artículo 62.8 de la LGT dispuso la suspensión automática sin necesidad de garantía de una liquidación, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho un tributo incompatible; así sucedería cuando por la misma operación se ha satisfecho IVA, exigiéndose luego el correspondiente ITP-AJD. Esta norma ha sido desarrollada reglamentariamente por el artículo 42 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, (RGR) el cual no obstante regula sobre todo el procedimiento administrativo a seguir para que las administraciones involucradas puedan compensar las cantidades a devolver e ingresar en cada caso. En suma, en algunos supuestos, esta suspensión seguida de compensación entre administraciones no evita los problemas descritos. Así sucede, cuando los contribuyentes no aceptan las regularizaciones administrativas, a alguna de ellas, impidiendo la firmeza de cada liquidación, así como, cuando las actuaciones administrativas no comienzan con una liquidación de ITP, cuando se había pagado IVA, sino con una liquidación de la Inspección de los Tributos del Estado negando la deducción del IVA soportado, por entender que había sido indebidamente repercutido.

c) Finalmente, el artículo 67 de la LGT introdujo reglas especiales para evitar la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos en este tipo de casos. En concreto, el apartado

primero de este artículo dispone que en el caso de tributos incompatibles, que graven una misma operación, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente. Esta referencia se ha entendido hecha a los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, previstos en el artículo 65 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, sobre el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. La norma de la LGT resuelve ese problema de prescripción, pero, literalmente, no aborda otros no menos importantes, desde esa misma perspectiva de la prescripción, como los que derivan de la falta de firmeza de los acuerdos o liquidaciones cuando aquella condiciona el reconocimiento de esa misma devolución o al menos de su pago.

Por otro lado, el artículo 14 del Reglamento General en materia de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA), desarrolló decisivamente la LGT en tres aspectos cruciales de esta cuestión:

a) En primer lugar, ese precepto ya confirmó sin ninguna duda la legitimación de quien haya soportado la repercusión para solicitar la devolución de lo ingresado indebidamente (art. 14.1.c).

b) En segundo lugar, dispone que sea esta persona o entidad que haya soportado la repercusión la que reciba en todo caso el pago de la devolución (art. 14.2).

c) Y, finalmente, exige para que proceda la devolución, entre otros requisitos, que "las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas", añadiendo que "en los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación" (art. 14.2.2º).

Por lo tanto, el artículo 14 del RGRVA no sólo reconoce legitimación a quien soportó la repercusión para solicitar la devolución, inclusive instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido (art. 14.3), sino que parece desprenderse del artículo 14 del RGRVA que el repercutido tiene derecho a obtener la devolución del tributo que soportó, con independencia del resultado último de la autoliquidación del sujeto pasivo que efectuó esa repercusión.

Si aceptamos esta última conclusión, el artículo 14 del RGRVA ha eliminado un principio clásico de la Hacienda Pública, como era el de la improcedencia de cualquier devolución de un ingreso indebido, cuando no hubiese quedado acreditado el ingreso de ese tributo en el Tesoro. Mientras en el terreno de las devoluciones derivadas de la normativa de un tributo, siempre se había aceptado esa separación, la Hacienda Pública no devolvía, en cambio, un tributo indebidamente ingresado si no se probaba por quien reclamaba esa restitución aquel ingreso en el Tesoro. Sin embargo, en el artículo 14 del RGRVA aparece una figura híbrida que, siendo una devolución de ingresos indebidos, acepta que el pago se haga a favor de una persona distinta, quien soportó la repercusión o retención, matizando o debilitando la exigencia de justificación del ingreso material en el Tesoro.

Claramente, el artículo 14 del RGRVA contempla algún supuesto en el cual se separan devolución e ingreso efectivo, como sucede al dar por ingresado el tributo cuando simplemente se hubiese

consignado la cuota correspondiente en la autoliquidación del sujeto pasivo. Por lo tanto, el artículo 14 del RGRVA mantiene una cierta vinculación entre el ingreso en el Tesoro y la devolución, cuando exige que las cuotas repercutidas hayan sido ingresadas, pero da por ingresadas, como hemos dicho, las cuotas declaradas o consignadas en una autoliquidación. En consecuencia, no puede prosperar una solicitud de devolución basada en la pura repercusión de un tributo, en este caso el IVA, y el pago entre las partes de la cantidad repercutida, pero si cabe que el repercutido reclame la devolución de la cantidad soportada, acreditando el ingreso en el Tesoro de esa cantidad o, meramente, su autoliquidación. Como quiera que de una autoliquidación de IVA no se desprende ninguna de estas circunstancias, la Administración debe efectuar el cotejo de la autoliquidación con el Libro Registro de facturas emitidas, a fin de cerciorarse de que la cantidad repercutida figura entre las que suman el importe de las cuotas devengadas del periodo.

Además, como luego expondremos más extensamente, el artículo 14 del RGRVA podría encerrar una excepción de mayor calado. En efecto, cabría interpretar este precepto limitando el objeto de este procedimiento al reconocimiento del derecho del repercutido a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas, aunque éstas como tales fuesen sólo un elemento de la autoliquidación del sujeto pasivo del IVA. De este modo, se escindirían los efectos a favor de quien soportó la repercusión de los demás efectos en la situación tributaria del sujeto pasivo del impuesto.

Por añadidura, el artículo 129 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), aclara dos cuestiones que también eran controvertidas. En primer lugar, de acuerdo con este precepto, se entenderá que quien soportó la repercusión no tenía derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se haya declarado que no procede esa deducción, una vez que el acto que haya puesto fin a este procedimiento haya adquirido firmeza. De esta manera, cuando la situación controvertida se plantea a raíz de una actuación de la Inspección de los Tributos que rechaza la deducción de unas cuotas por indebidamente repercutidas, ese mismo sujeto pasivo del IVA, siendo al mismo tiempo quien soportó la repercusión de esas cantidades, tendría derecho a la devolución de las mismas, lo que la Administración reconoce con frecuencia simultáneamente. Aun así, puede plantearse el problema de que sea el sujeto pasivo que efectuó la repercusión quien rechace el criterio de la Inspección, sobre todo cuando ese criterio afecte a su derecho a la deducción de las cuotas a su vez soportadas.

Por otro lado, el artículo 129 del RGAT precisa que en la tramitación del procedimiento de rectificación de la autoliquidación, instado por quien soportó la repercusión, se adoptarán las medidas oportunas para limitar el acceso del solicitante a la información confidencial de quien efectuó la repercusión, sin que, por lo tanto, esta confidencialidad pueda ser obstáculo para la tramitación de este procedimiento.

No obstante, el artículo 129 del RGAT refuerza, al mismo tiempo y como luego veremos con más detalle, las exigencias de firmeza de las resoluciones administrativas para que proceda el reconocimiento del derecho a la devolución o la ejecución de este acuerdo.

Para terminar, este grupo normativo seguiría comprendiendo también las normas de la LGT y del RGRVA acerca de la impugnación de las actuaciones tributarias llevadas a cabo por particulares y relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión. Sin embargo, estas normas, de origen anterior, parecen responder a otro planteamiento, pues los tribunales económico-administrativos se limitan a declarar la procedencia o improcedencia de esa

repercusión sin disponer de capacidad para ejecutar sobre los particulares esas decisiones ni entrar en los efectos liquidatorios concretos de las mismas.

CUARTO: Sin embargo, ni la LGT ni su desarrollo reglamentario han resuelto algunas cuestiones decisivas. En concreto, son cuatro las dudas principales que este grupo normativo mantiene abiertas:

1. En primer lugar, ni el RGRVA ni el RGAT pueden impedir que el sujeto pasivo del IVA, que efectuó su repercusión indebida, opte por rectificar la repercusión y regularizar la situación en la propia autoliquidación de IVA que corresponda, de acuerdo con el artículo 89.cinco, letra b), de la Ley del IVA. Cuando medie esa opción, cuya vigencia reconoce expresamente el propio artículo 129.3 del RGAT, pueden quedar sin efectividad todas las previsiones citadas a favor del derecho de quien soportó la repercusión. Aunque la Ley del IVA dispone que, cuando opte por rectificar las cuotas repercutidas en una de sus propias autoliquidaciones futuras, el sujeto pasivo está obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso, no parece correcta esta opción cuando el repercutido haya instado ya la rectificación de la autoliquidación inicial del sujeto pasivo en la que este incluyó las cuotas repercutidas en exceso. Sin embargo, la Ley no recoge expresamente esta incompatibilidad. Tampoco parece fácil la interpretación de la misma norma de la Ley del IVA, respecto del plazo de caducidad de un año para ejercer la opción, cuando median derechos de terceros, como es el repercutido, quien, en suma, puede ver como la cantidad reclamada no se le devuelve porque, de hecho, la recupera el sujeto pasivo del tributo, siendo este y no directamente la Administración tributaria, el obligado a reintegrar ese importe a quien soportó la repercusión.

2. En segundo lugar, como ya hemos apuntado, el grupo normativo sobre esta cuestión parece asumir que el ejercicio por el repercutido de las acciones para las que está legitimado supone un cambio radical en la mecánica de liquidación del IVA. Cuando quien soportó la repercusión solicita la devolución de las cuotas indebidamente soportadas y, para ello, insta la rectificación de la autoliquidación del sujeto pasivo del IVA que efectuó la repercusión, de acuerdo con el artículo 14 del RGRVA y el 129 del RGAT, la liquidación provisional que resuelve este procedimiento debería separar, por un lado, el resultado a devolver al repercutido y, por otro, el resto de la liquidación de IVA correspondiente a aquel periodo.

   Esta segregación, no prevista expresamente en la Ley, pero que se desprende de su espíritu, afecta a los derechos de quien efectuó la repercusión, razón por la cual la ley no debería encerrar ninguna ambigüedad al respecto. Podemos ver con algunos ejemplos las diferencias que resultan en cada caso. Supongamos una situación muy simple en su planteamiento: un sujeto pasivo del IVA ha repercutido en un periodo de liquidación cuotas de IVA por importe de 1.000, ha soportado y deducido cuotas por importe de 600 y, en consecuencia, ha ingresado en el Tesoro 400. Si esas cuotas repercutidas lo han sido indebidamente por importe de 300, cabrían en síntesis dos situaciones posibles, con dos alternativas de liquidación en casa caso:

   La indebida repercusión no afecta a las cuotas deducibles del sujeto pasivo y la Administración dirige la liquidación exclusivamente a él: la cantidad a ingresar debió ascender a 100 (IVA repercutido 700 - IVA deducible 600); la Administración devuelve al sujeto pasivo 300, que éste deberá rembolsar al repercutido.

   La indebida repercusión no afecta a las cuotas deducibles del sujeto pasivo, pero la Administración se dirige por separado a éste y al repercutido: la cantidad a devolver es la

misma del caso anterior, pero la Administración la debería satisfacer directamente al repercutido, sin que de la liquidación dirigida al sujeto pasivo resulte cantidad alguna a ingresar o a devolver.

La indebida repercusión afecta, por el contrario, a las cuotas deducibles del sujeto pasivo (supongamos que en 200), al estar ciertas operaciones no sujetas o exentas del IVA, sin derecho a deducir. Si la Administración tributaria dirige la liquidación exclusivamente a éste, el resultado a devolver al sujeto pasivo será sólo de 100 (IVA repercutido 700 - IVA deducible 400, menos 400 ya ingresados), aunque el sujeto pasivo debería rembolsar al repercutido el importe de las cuotas indebidamente repercutidas por 300. Por supuesto, todo ello sin entrar en las consecuencias de todo tipo que pueden surgir de la aparición de costes no considerados en el sujeto pasivo por esas cuotas soportadas ahora no deducibles.

Finalmente, si en el último caso anterior, la Administración tributaria se dirige por separado a cada una de las partes, surgirían dos liquidaciones diametralmente opuestas: por un lado la Administración debería devolver al repercutido 300, como cantidad indebidamente soportada e ingresada en el Tesoro por figurar en la autoliquidación del sujeto pasivo; por otro lado, la liquidación dirigida al sujeto pasivo parece que debe recuperar a favor del Tesoro el equilibrio, de forma que el Tesoro reciba los 300 que debió ingresar, lo que conduce a exigir al sujeto pasivo 200. La liquidación sería la siguiente: IVA repercutido correctamente 700 - IVA deducible 400 = 300 a ingresar; 300 a ingresar- 400 ingresados + 300 devueltos por el Tesoro al sujeto pasivo = 200 a ingresar aun por el sujeto pasivo quien nada deberá ya rembolsar al repercutido.

Como vemos, los resultados difieren notablemente según cuál sea el criterio que se sigua en cada uno de los casos para efectuar la liquidación o las liquidaciones derivadas de una repercusión indebida. En consecuencia, el grupo o bloque normativo aplicable debería establecer con precisión y claridad cuál es ese criterio en cada caso. Por el contrario, este grupo normativo parece no haber tenido en cuenta los efectos adicionales que una repercusión indebida puede tener en la entidad vendedora. Dicho de otro modo, al declarar no sujetas a IVA o exentas en este tributo ciertas operaciones, normalmente la entrega de determinados bienes inmuebles, la Administración tributaria puede estar al mismo tiempo negando a la persona o entidad vendedora su derecho para deducir el IVA que hubiera soportado al adquirir el inmueble o en relación con esta adquisición. Estos efectos adicionales pueden producirse también en sede, por otra parte, de la entidad o persona compradora cuando su adquisición se realice en el marco de una actividad económica, en la cual tendrán efectos distintos la sujeción efectiva a IVA o a ITP-AJD. Sin duda, estos efectos adicionales, no valorados por el legislador, explican en gran medida la conflictividad surgida en estos casos y la trascendencia del requisito de firmeza para ejecutar las devoluciones procedentes. El ordenamiento parte de unos efectos limitados a la devolución al repercutido de un IVA cuya repercusión fue indebida, ciñendo el problema a la compensación entre Administraciones tributarias, cuando surge una sujeción a ITP-AJD. Sin embargo, esa devolución a quien soportó la repercusión puede ir acompañada de otras consecuencias en el régimen de deducciones del IVA que complican la solución de estos casos, consecuencias que, por otra parte, pueden surgir en el mismo periodo o en periodos de liquidación diferentes.

3. Por añadidura, el ordenamiento tributario no ha aclarado tampoco si ante cualquier liquidación que determine la improcedente repercusión de cuotas de IVA debe separarse el reconocimiento de la devolución del IVA indebidamente repercutido, a quienes lo

soportaron, y la exigencia de las cuotas indebidamente deducidas por la entidad vendedora. Si la Administración entiende que esa liquidación debe reflejar el resultado de regularizar en sede de la entidad vendedora ambas cuestiones, en el mismo o en distintos periodos de liquidación, se altera obviamente el derecho de quienes soportaron la repercusión, los cuales no podrán pedir esa devolución del Tesoro sino de la misma entidad vendedora por vía, en su caso, judicial. Como ya hemos dicho, parece desprenderse del artículo 14 del RGRVA que el repercutido tiene derecho a obtener la devolución del tributo que soportó, con independencia del resultado último de la autoliquidación del sujeto pasivo que efectuó esa repercusión y de cualesquiera otros efectos en la situación tributaria de éste último. Sin embargo, nuestro ordenamiento debería tanto confirmar esta interpretación, cuando esa liquidación ultima un procedimiento de rectificación de la autoliquidación iniciado por quien soportó la repercusión, como aclarar si ese criterio rige también para la liquidación que termine un procedimiento de comprobación o investigación dirigido a comprobar la situación a efectos del IVA del obligado tributario que repercutió indebidamente cuotas de este tributo.

A favor de la aplicación del mismo criterio en ambos casos, hemos de mencionar lo dispuesto en el propio artículo 14 del RGRVA, cuando, en su apartado cuarto, dispone que el pago de la devolución se haga a favor de quien soportó la repercusión, siendo indiferente que ese derecho a la devolución se haya reconocido en un procedimiento de rectificación de la autoliquidación, instado por quien soportó la repercusión o por el propio sujeto pasivo que repercutió las cuotas, o se haya admitido en alguno de los procedimiento previstos en el artículo 15 siguiente, es decir, entre otros casos, como consecuencia de la resolución que se adopte en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, como son los procedimientos de gestión o inspección.

4. Finalmente, nuestro ordenamiento tributario, sin resolver las cuestiones anteriores, parece supeditar cualquier devolución a la firmeza de los acuerdos en que se reconozca. Primero, el artículo 42 del RGR supedita ya la compensación que proceda a la firmeza de las liquidaciones correspondientes. Pero, sobre todo, el artículo 129 del RGAT prevé, en su apartado cuarto, letra f), la suspensión de la ejecución de la resolución que ultima el procedimiento de rectificación de la autoliquidación de IVA del obligado tributario por este impuesto, cuando, iniciado ese procedimiento de rectificación por quien soportó la repercusión y notificada la resolución a aquel obligado tributario que efectuó esa repercusión, éste último recurre la citada resolución. Antes, el apartado segundo ha exigido también la firmeza de la resolución del procedimiento que rechazó la deducción de las cuotas, a los efectos de entender que quien soportó la repercusión no tenía derecho a la deducción de las mismas. En realidad, caben otros supuestos que este grupo normativo no contempla adecuadamente, pero en suma la Administración tributaria sostiene, con un criterio razonable, que basta la impugnación de cualquier resolución vinculada a la procedencia de esa repercusión para suspender la devolución del IVA indebidamente repercutido.

Por supuesto, la interpretación de este requisito de firmeza puede ofrecer ciertas dudas, sin que pueda soslayarse además que son sólo normas reglamentarias las que establecen esta exigencia, frente al principio general de nuestro ordenamiento tributario de ejecutividad de los actos administrativos con independencia de su firmeza. El propio TEAC ha recordado este principio en el ámbito tributario en dos resoluciones tan recientes como las de 9 de octubre (00/2286/2007) y 3 de diciembre (00/3900/2006) de 2008. En la primera de estas resoluciones el TEAC precisamente entiende que ese principio impide negar una devolución tributaria a una entidad

como consecuencia de los ajustes negativos en el Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio, aunque esos ajustes sean consecuencia de los efectos de una escisión respecto de la que la Administración tributaria ha rechazado la aplicación del régimen especial mediante otra liquidación aún no firme. En la segunda de las resoluciones, por el contrario, el TEAC afirma que esa ejecutividad de las liquidaciones tributarias exige que una entidad reconozca sus efectos en otro periodo de liquidación, al haberse minorado el saldo a compensar de IVA, aunque la primera liquidación no haya ganado firmeza.

QUINTO: A la vista pues del grupo o bloque normativo expuesto y de los problemas observados en la aplicación del mismo, podemos llegar a una conclusión inicial que sería la conveniencia, al menos, de aclarar o completar aquel para despejar las dudas que hoy suscitan estas cuestiones.

En concreto y en primer lugar, la Administración tributaria (DGT y Agencia Tributaria) deberían antes de nada determinar:

a) Si, como parece, la liquidación que ponga fin a un procedimiento de rectificación de una autoliquidación, relativa a cuotas soportadas (artículos 14 del RGRVA y 129 del RGAT) ha de reconocer el derecho a la devolución de esas cuotas con independencia de los efectos que ello acarree en los restantes elementos de la obligación tributaria del sujeto pasivo del impuesto en esa liquidación o en otra específicamente dirigida a este último, en este mismo procedimiento de rectificación de la autoliquidación o en un procedimiento ulterior de comprobación e investigación.

b) Si, como no parece tan claro, esa separación de efectos debe seguirse también en cualquier liquidación que termine un procedimiento de comprobación e investigación, cuando la indebida repercusión del tributo altere el régimen de las deducciones aplicable en el IVA por cualquiera de las partes afectadas.

c) Si, en consecuencia, no debería establecerse una práctica administrativa que tuviera en cuenta que, en ausencia de esos efectos en el régimen general de las deducciones, el rechazo simplemente de las deducciones relativas a cuotas indebidamente repercutidas puede dar lugar a liquidaciones de IVA que generen correlativamente el derecho a la devolución de esa misma cantidad, como cuotas indebidamente soportadas, a favor de la misma persona o entidad obligada, por otra parte, al pago de esa misma cantidad como cuota derivada de la liquidación.

En segundo lugar, la Administración tributaria debería analizar si responde a un principio de coherencia del ordenamiento tributario mantener en su redacción actual el artículo 89.cinco, letra b) de la Ley del IVA, en la medida en la cual atribuye al sujeto pasivo del impuesto la opción de rectificar las cuotas indebidamente repercutidas mediante su regularización en la declaración-liquidación del periodo en que deban rectificarse o en los posteriores dentro del año siguiente al momento en el cual debió efectuarse esa rectificación. Al menos, la Ley del IVA debería prever que no cabe esa opción después de que se haya notificado al sujeto pasivo del impuesto el inicio de un procedimiento de rectificación de la autoliquidación en la que se incluyeron esas cuotas indebidamente repercutidas, instado por quien soportó esa repercusión.

Por último, la Administración tributaria debería analizar cuál debería ser la interpretación más adecuada del requisito de firmeza previsto en los artículos 42 del RGR y 129 del RGAT. Esa interpretación debería partir de dos premisas. Por un lado, el principio general del ordenamiento administrativo español es el de ejecutividad de los actos administrativos, de acuerdo con los artículos 56, 57 y 94 de la LRJ-PAC; en consecuencia, es discutible que pueda extraerse de dos

normas concretas el principio general contrario. Por otra parte, los artículos 42 del RGR y 129 del RGAT se inscriben en dos supuestos muy concretos, donde esa exigencia de firmeza y esa excepción al principio de ejecutividad o ejecutoriedad puede tener una justificación objetiva y razonable.

a) Como hemos señalado, el artículo 129 del RGAT establece sobre todo que la resolución que estime la solicitud de quien soportó la repercusión, como en el caso de una retención o ingreso a cuenta, no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza, mediando recurso o reclamación de quien efectuó la retención o repercusión. Aisladamente considerada esta situación, la falta de ejecutividad tiene una justificación razonable, pues el obligado tributario que soportó la repercusión sufre solo el efecto de no obtener el pago de una devolución mientras esté abierta una controversia entre aquel y, en realidad, no la Administración sino quien efectuó la repercusión.

b) Ahora bien, la cuestión se complica cuando esta falta de ejecutividad, dispuesta reglamentariamente, debe analizarse en el contexto de otras actuaciones de las Administraciones tributarias:

En primer lugar, cuando quien soportó la repercusión ha de satisfacer el ITP-AJD, aquella falta de firmeza impide la aplicación del artículo 42 del RGR, lo que de nuevo puede tener la justificación razonable de la presencia de dos administraciones tributarias distintas en ese mecanismo de compensación.

En cambio, esa justificación es menos razonable cuando el problema se plantea en el terreno de las consecuencias de actuaciones de comprobación e investigación respecto del IVA. Así, cuando la Inspección de los Tributos del Estado practica liquidaciones de IVA en las que niega a quien soportó la repercusión la deducción del IVA, por ser aquella repercusión incorrecta, negar la devolución a éste de esas cantidades, alegando la presencia de un recurso del sujeto pasivo del impuesto, contra el acuerdo de devolución, da lugar a una doble o triple imposición menos justificada. En efecto, quien soporta la repercusión puede verse obligado a pagar ITP-AJD mientras ve negada la devolución de unas cantidades a cuya recuperación tendría siempre derecho, bien como devolución tributaria bien como una deducción en el IVA. Si se aceptase que la regularización del sujeto pasivo que repercutió el IVA, en estos casos de posible indebida repercusión, debe hacerse separando los efectos en aquel y en quien soportó la repercusión, debería devolverse siempre a este la cantidad que la Administración entienda indebidamente repercutida y deducida, aunque el sujeto pasivo que realizó la repercusión impugne los efectos que para el, independientemente, supone esa regularización.

Igualmente, cuando el artículo 129.2 del RGAT exige la firmeza de la resolución o liquidación para presumir no deducidas unas cuotas que la Administración ha considerado no deducibles, puede dar lugar a consecuencias desmesuradas. Si quien soportó la repercusión impugna la resolución en la que se le rechaza la deducción de unas cuotas, por indebidamente repercutidas, negarle la devolución de esas mismas cuotas, mientras no sea firme la resolución que rechaza su deducción, equivale a exigir de momento a ese obligado tributario una cantidad a cuya recuperación tendría en todo caso derecho, bien por ser deducibles las cuotas o bien por no haberle sido debidamente repercutidas. Por lo tanto, la adecuada regulación del régimen de las liquidaciones provisionales en esos casos y de los plazos de prescripción podría traer una mejor solución.

Por otra parte, en este caso, la Administración puede entender que no procede siquiera comenzar la tramitación del procedimiento dirigido a la devolución de esas cantidades, por faltar

el requisito previo de que estas no correspondan a cuotas deducidas por quien reclama su reembolso. Esta interpretación plantea nuevos problemas en el terreno de la prescripción del derecho del obligado tributario a obtener esa devolución, salvo que se entienda que el cómputo de ese plazo de prescripción está suspendido, y supone efectos adicionales a los previstos en el artículo 129.4.f) del RGAT.

a) Por lo tanto, la Administración tributaria podría estudiar una redacción o interpretación de este artículo 129 del RGRVA que diera una mejor satisfacción a todos los intereses en juego, sin perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública.

b) Por último, la Administración tributaria y, en particular, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) deben analizar los efectos que este grupo normativo tiene en el terreno de la legitimación en el procedimiento económico-administrativo. Especialmente, esa legitimación puede plantear problemas cuando la suerte de un derecho subjetivo perfectamente individualizado se decide o depende de la resolución que se dicte en un procedimiento en el cual el titular de ese derecho no ha sido parte ni ha tenido la oportunidad de serlo ante la falta de ofrecimiento desde la Administración, como puede ocurrir en el caso de quien ha soportado la repercusión de un tributo cuando la devolución correspondiente depende de la resolución que recaída en el procedimiento iniciado por el sujeto pasivo que efectuó la repercusión.

INFORME II/2009

INFORME SOBRE LA APLICACIÓN DE LOS RECARGOS DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA

La aplicación de los recargos por pago extemporáneo sin requerimiento previo dio lugar, como es sabido, a controversias en el pasado acerca de su consideración como auténticas sanciones, que sólo podrían imponerse respetando las garantías procedimentales propias del Derecho sancionador. Como es también sabido, el Tribunal Constitucional (en adelante TC) resolvió estableciendo la compatibilidad con la Constitución de los recargos, con excepción de aquellos que por su cuantía (50 por 100) fueran equiparables a las sanciones.

El TC calificó a los recargos como una especie de *tertium genus*, entre las sanciones propiamente dichas y las medidas de reparación del daño causado por el retraso, asimilándolos a las cláusulas penales en las obligaciones civiles, aunque nacidas directamente de la ley. Esta solución, aparte de ser objeto de críticas doctrinales en las que no vale la pena entrar en este momento, dejó tras ella una especie de "zonas de sombra" en cuanto al modo de aplicación de los recargos. Una autorizada doctrina entendió que "sigue siendo perfectamente defendible (a la vista de la argumentación empleada en la sentencia) la procedencia de anular cualquier recargo por ingresos espontáneos fuera de plazo si no existe retraso culpable o si el mencionado recargo se ha liquidado de plano."

Aun admitiendo, conforme a la doctrina del TC, que los recargos por cumplimiento espontáneo fuera de plazo no tienen carácter sancionador, lo cierto es que la falta de pago en plazo es una conducta constitutiva de infracción, pero si la omisión inicial se repara de modo espontáneo en lugar de la sanción se aplican los recargos del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), a modo de lo que en Derecho Penal se conoce como excusa absolutoria o comportamiento postconsumatorio que excluye la punibilidad.

Por otra parte, la propia LGT, cuando regula en su artículo 10.2 un elemento central en el régimen de las instituciones del Derecho sancionador, como es el relativo a la aplicación automática con carácter retroactivo de la norma más favorable (siguiendo el modelo marcado en el artículo 2 del Código Penal), coloca en el mismo plano las sanciones propiamente dichas y los recargos.

Ahora bien, si esto es así, en los supuestos en que claramente la conducta no fuera sancionable por haber mediado fuerza mayor o por quedar manifiestamente excluida la negligencia, la lógica impone que tampoco se imponga el recargo en los casos de fuerza mayor o en los que el retraso no sea imputable al obligado tributario.

La cuestión de la audiencia previa a la liquidación del recargo parece haberse impuesto en la práctica, aún en ausencia de normativa expresa, sobre la base de la aplicación de los principios generales del procedimiento administrativo. Así se deduce de la práctica seguida en diversos casos que han llegado al Consejo de Defensa del Contribuyente. Sin embargo, resuelta la cuestión procedimental, sigue en pie la sustancial, pues los recargos se imponen según un criterio de responsabilidad objetiva, por el mero retraso, sin tomar en consideración las circunstancias de cada caso.

Entre los que han sido examinados por el CDC, resaltamos dos motivos de queja en relación con la aplicación de los recargos: el primero se refiere a supuestos en que el retraso ha sido debido a fuerza mayor; el segundo, a un supuesto en que el contribuyente, luego de plantear con

suficiente antelación consulta escrita a la Dirección General de Tributos (DGT) (en la que adelantaba su criterio), al no recibir contestación, presenta autoliquidación conforme al criterio adelantado por él mismo en la consulta y, al recibir finalmente la contestación, en un sentido diverso, presenta una complementaria ajustándose al criterio manifestado por la DGT, lo cual no impide que se le liquide el correspondiente recargo.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente considera que aplicar recargos en casos como éstos no se compadece con la doctrina del TC, especialmente con la "función eminentemente disuasoria" que estos (los recargos) están llamados a desempeñar. Por eso, como hemos apuntado, existen opiniones doctrinales que defienden le vigencia en este ámbito del principio de culpabilidad.

En relación a los supuestos de fuerza mayor, cabe registrar varias decisiones judiciales que han entendido aplicable en relación con la cuestión que nos ocupa el artículo 1105 del Código Civil que señala que "*fuera de los casos expresamente mencionados en la ley y de los en que así lo declare la obligación, nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fueran inevitables*". Pueden citarse al respecto dos Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Ponente Ernesto Eseverri), de fecha 30 de julio de 2001:

SEGUNDO. Sin perjuicio de la naturaleza que quepa otorgar a este recargo único de 10 por 100 impuesto a la mercantil demandante como consecuencia de la presentación fuera de plazo y de forma espontánea de la declaración tributaria correspondiente a las retenciones practicadas a los trabajadores a su cargo, es preciso tomar en consideración los motivos que han provocado el incumplimiento tempestivo de dicha obligación de pago pues, entendemos, que la causa de fuerza mayor aducida por la actora tiene una entidad suficiente como para haber sido así considerada por la Administración tributaria con independencia del carácter sancionador, o no, del recargo que se le ha impuesto.

Así lo creemos porque el incendio sobrevenido en sus instalaciones no tiene el carácter de causa exculpatoria anudada a la exigibilidad de dicho recargo, sino la naturaleza de una eximente de responsabilidad en el cumplimiento en plazo de sus obligaciones fiscales, de suerte que, esa razón de fuerza mayor excluye la responsabilidad de la conducta seguida por la actora en lo concerniente a su deber de cumplimiento con sus obligaciones fiscales en el plazo legalmente previsto para ello de conformidad con lo establecido en el artículo 1105 del Código Civil, de aplicación subsidiaria al caso que nos ocupa, cuando prevé que nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que previstos, fueran inevitables. El incendio sobrevenido a las instalaciones de la mercantil demandante es un suceso imprevisible que, materialmente, impidió a la demandante llevar a cabo, en plazo, el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y por ser inevitable tuvo que ser tenido en cuenta por la Administración tributaria que debió otorgarle una prórroga o moratoria en el cumplimiento de tales deberes y lo inconsecuente es que, conociendo la realidad de los acontecimientos, hacer derivar los efectos jurídicos de una norma pensada para persuadir a los contribuyentes en el cumplimiento tempestivo de sus obligaciones, es decir para aquellos contribuyentes que encontrándose en situación normal para cumplir con sus obligaciones tributarias en plazo, las evitan y cumplimentan una vez que éste transcurre. En definitiva, creemos que la excepcionalidad de la situación por la que estaba atravesando la mercantil demandante debió ser considerada por la Administración tributaria, no aplicándole un recargo previsto para el incumplidor arrepentido de su conducta fiscal, sino concediéndole un plazo extraordinario para rehacer sus estados contables y poder cumplir con sus deberes tributarios como, a buen seguro, lo hubiera hecho de no acontecer los lamentables acontecimientos descritos en el escrito de demanda.

Existe igualmente alguna Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN 14 de junio de 2001, JUR 2001/293654, Ponente Ilma. Sra. de Alba Romero) que considera igualmente de aplicación el mismo precepto del Código Civil, si bien en el supuesto concreto excluyó su toma en consideración al no darse las circunstancias de imprevisibilidad que en el mismo se contemplan [Se trataba de acciones de protesta de los trabajadores que provocaron el bloqueo de accesos a la empresa].

En relación con el segundo supuesto analizado por el Consejo al que antes hemos hecho referencia (declaración complementaria fuera de plazo motivada por la respuesta realizada por la Administración a consulta del contribuyente en la que se incumplió manifiestamente por la Administración el plazo para su resolución), existe una resolución judicial de reciente publicación (STSJ Catalunya de 2 de octubre de 2008, JT 2009/38906, ponente Ilmo. Sr. Aragonés Beltrán) en la que se declara incorrecta la aplicación del recargo. Es interesante examinar el razonamiento del Tribunal:

TERCERO. La resolución impugnada del TEARC no entró a analizar las alegadas circunstancias particulares del caso. Por el contrario, se limitó a señalar, tras transcribir el citado art. 61.3 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que dado que el contribuyente presentó e ingresó una declaración complementaria del IRPF correspondiente al ejercicio 2001 el 6 de noviembre de 2002, cuando el plazo voluntario para presentarla e ingresarla había concluido el 1 de julio de 2002, es evidente que se han cumplido los requisitos exigidos por el art. 61. 3 de la Ley General Tributaria en la redacción dada por la Ley 25/1995, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, para la liquidación del recargo del 10 por 100.

En consecuencia, según el TEARC, no es posible acceder a las pretensiones de la reclamante, pues el citado recargo es de imposición automática sin que se tengan en cuenta los posibles motivos que pudieron llevar al contribuyente a su presentación extemporánea ya que no se trata de una sanción y por lo tanto no le son de aplicación ni el procedimiento sancionador para su imposición ni las causas de exoneración de responsabilidad prevista para las sanciones, por lo que procede declarar ajustado a derecho el acto impugnado.

CUARTO. A juicio de la Sala, por el contrario, sí resulta necesario analizar las circunstancias singularmente especiales que concurren en el caso, por no compartirse el automatismo absoluto e incondicional de la imposición del recargo que se predica por el TEARC.

En efecto, siendo cierto en línea de principio que no son aplicables al recargo ni el procedimiento sancionador ni las causas de exoneración de responsabilidad previstas para las sanciones, no es menos cierto que tratándose de una prestación accesoria consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo (art. 27.1 LGT/2003), no puede negarse la aplicación de las normas de derecho común sobre el cumplimiento de las obligaciones, disponiendo el art. 1.105 del Código civil que nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o que, previstos, fueran inevitables.

De esta forma, cuando la presentación de la autoliquidación o declaración fuera de plazo fuera debida acaso fortuito o fuerza mayor, no procederá la aplicación del recargo, por ausencia de la esencia del incumplimiento, esto es, la falta de nexo causal entre la conducta del obligado tributario y ese cumplimiento extemporáneo de la obligación tributaria.

En tal sentido, resulta evidente, por ejemplo, que en los casos de riada (STS, Sala 1ª de 22 de octubre de 1971), terremoto (STS, Sala 1.ª, de 26 de diciembre de 1942), conflicto bélico(STS, Sala 1.ª, de 24 de septiembre de 1953) o revuelta popular(STS, Sala 1.ª, de 3 de octubre de 1994),

la extemporaneidad de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones no podrá conllevar la aplicación del recargo.

Y sin llegar a casos tan extremos, cualquier supuesto de fuerza mayor impeditiva de la presentación en tiempo y forma de las autoliquidaciones o liquidaciones ha de conllevar la inaplicación del recargo, por ejemplo, por citar un caso reciente y notorio, el corte generalizado y duradero de energía eléctrica o cualquier otro evento que impidiera de forma generalizada y persistente el funcionamiento de los instrumentos informáticos

QUINTO. Como ha quedado avanzado, las circunstancias que concurren en el presente caso son singularmente especiales. En efecto, el 8 de agosto de 2001, el recurrente formuló una consulta relativa a la tributación de una operación ciertamente compleja: en 1950 alquiló un local como arrendatario para desarrollar su actividad, dejando de realizar ésta en 1990, con baja total y sin realizar traspaso ni venta del inmovilizado, pero siguiendo pagando el alquiler. En el año 2001, cobra una indemnización del Ayuntamiento por expropiación, dada la renuncia a sus derechos como arrendatario. En la consulta, se expresa el criterio de que se trata de una ganancia patrimonial, pero al estar desafectado por más de tres años, puede acogerse a la DT 6.ª y quedar exenta por ser su antigüedad anterior al año 1986. La contestación a la consulta no se produce hasta el 20 de septiembre de 2002, por el Subdirector General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que conste la fecha de recepción de tal contestación.

Para las consultas vinculantes, el entonces vigente art. 13.2 del Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración tributaria, disponía que: "*El plazo máximo de contestación será de seis meses. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados por el consultante en el escrito de consulta, ni determinará efectos vinculantes para la Administración tributaria. Transcurrido dicho plazo sin haberse producido la contestación, el órgano competente comunicará al consultante esta circunstancia, advirtiéndole de que el transcurso del plazo no exime a la Administración de resolver expresamente la consulta formulada*". En el mismo sentido, el art. 88.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la que todas las contestaciones a las consultas tributarias escritas tienen carácter vinculante, establece que: "*La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta*".

Por su parte, la Disposición adicional primera del referido Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo ("Contestación a preguntas sin efecto vinculante") establecía que: "*El órgano competente contestará, por los procedimientos habituales y sin efecto vinculante, todas aquellas consultas que no se ajusten a lo previsto en los apartados 4 y 5 del artículo 107 de la Ley General Tributaria y en el presente Real Decreto, notificándolo así al consultante o, en su caso, a su representante*".

Actualmente, el art. 64.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, establece que: "Las solicitudes de información tributaria formuladas por escrito que puedan ser objeto de contestación a partir de la documentación o de los antecedentes existentes en el órgano competente se contestarán en el plazo máximo de tres meses y en la contestación se hará referencia, en todo caso, a la normativa aplicable al objeto de la solicitud".

Se estime aplicable en el caso el plazo de seis meses vigente para las consultas vinculantes o el de tres meses (que es el general administrativo, según el art. 42.3 de la Ley 30/1992, de Procedimiento Administrativo Común), es precisamente el notorio incumplimiento por la Administración Tributaria de tales plazos para evacuar la consulta formulada el 8 de agosto de 2001 el que impide conocer la contestación cuando finaliza el plazo para la autoliquidación. Y cuando se recibe la contestación, contraria a la tesis del recurrente, se presenta la autoliquidación, consecuente a tal contestación y que da lugar al recargo aquí recurrido.

SEXTO. Ante esas circunstancias, cabría entender procedente la declaración del recargo como ajustado a derecho, con reserva de la correspondiente acción por responsabilidad patrimonial contra la Administración por el manifiesto retraso en su contestación y consiguiente funcionamiento anormal del servicio público (arts. 106.2 de la Constitución y 139 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común). Tal conclusión, sin embargo, no sería acorde con el valor superior del ordenamiento jurídico de la justicia, que predica el mismo art. 1.1 de la Constitución. Hemos de entender por ello que la solución justa al caso que se enjuicia no puede ser otra que la anulación del recargo, dado que el cumplimiento deficiente, por tardío, de la obligación tributaria se debe, precisa y causalmente, al funcionamiento anormal del servicio público de la propia Administración Tributaria acreedora de aquella obligación. Falta, pues, el nexo causal entre el incumplimiento del obligado tributario y su conducta, que en modo alguno puede tacharse de dolosa o negligente, sin que haya lugar, por tanto, a la prestación accesoria en que consiste el recargo controvertido.

Como conclusión de cuanto se ha expuesto, el Consejo para la Defensa del Contribuyente entiende que la Administración Tributaria debería revisar el criterio de rígido automatismo que actualmente se sigue en la aplicación de los recargos del artículo 27. El trámite de audiencia previa debería ser aprovechado para tomar en consideración las circunstancias de cada caso.

Digamos para finalizar que el objetivo apuntado podría ser alcanzado sin recurrir a una reforma normativa (modificación de la LGT): bastaría una difusión de los Centros Directivos acerca del modo de aplicación de los recargos.

INFORME III/2009

INFORME SOBRE TRIBUTACIÓN AYUDAS SANITARIAS

Con ocasión de la queja, expte. 8392/08, vista en Comisión Permanente de 21/4/09, relativa a una subvención concedida por un servicio de salud autonómico, para la adquisición de una silla de ruedas de tracción mecánica, este Consejo se planteó, ante la ausencia de precepto legal expreso, la posibilidad de sugerir de cara a futuro la incorporación en el texto de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) del criterio consistente en no sujetar al impuesto las ayudas de este tipo que no constituyan incremento de capacidad económica.

La posición mantenida en la actualidad por la Dirección General de Tributos (DGT) y el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se resume del siguiente modo:

1. Las ayudas en materia de asistencia sanitaria que se conceden por gastos de enfermedad no cubiertos por el Servicio de Salud o Mutualidad correspondiente (MUFACE, ISFAS...), no constituyen renta gravable en el IRPF, en la medida en que tales ayudas vayan destinadas al restablecimiento de la salud, entendiendo a estos efectos el empleo o el uso de las diversas fórmulas de asistencia sanitaria para reponer la salud del beneficiario.

Este es el criterio contenido en el Informe que al respecto evacuó la DGT con fecha 28-12-06.

Cualquier otra prestación de tipo social con el fin de aliviar la situación económica, concedida en relación con enfermedades o lesiones del perceptor, implicará una mayor capacidad económica, y, por tanto, será renta gravable en el IRPF al ser su finalidad ajena al concepto de asistencia sanitaria entendida como la prestación de servicios sanitarios orientados a la recuperación de la salud de las personas.

Si bien es cierto que a lo largo de los años se observan consultas de la DGT que plantean dudas interpretativas en los supuestos concretos, también lo es que el criterio expuesto es mantenido con claridad en una reciente consulta de ese Centro Directivo, V0615-08, de 28 de marzo.

2. Por otro lado, las prestaciones otorgadas por la Seguridad Social o Mutualidades correspondientes (en el caso de la primera, en al ámbito de la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud contenida en los Anexos del RD 1030/2006, de 15 de septiembre, -Anexos que vienen a desarrollar reglamentariamente la Ley 16/2003, de 28 de mayo, de Cohesión y Calidad del Sistema Nacional de Salud y que se actualizan mediante Orden del Ministerio de Sanidad y Consumo- y en el caso de las Mutualidades, en el ejercicio de sus funciones) no constituyen renta sujeta. Esas mismas prestaciones otorgadas por entidad distinta a la Seguridad Social o Mutualidad correspondiente, serán renta gravable.

Dado que estamos hablando de ayudas que constituyen o no, rentas, según los criterios expuestos, la modificación normativa debería afectar al art. 6 de la LIRPF donde con carácter general se regula el hecho imponible, no al art 7, que contiene el listado de las rentas exentas y, por ende, sujetas.

Por tanto, el problema está en cómo delimitar en el artículo 6 unas ayudas públicas que por su finalidad y características personales de sus destinatarios no constituyen renta, en cuanto no manifiestan una capacidad económica para el perceptor.

Consultados diversos servicios de la AEAT, que en su experiencia diaria deciden sobre el tratamiento a dar en casos concretos, dudan de la virtualidad de plasmar en un texto los criterios arriba expuestos, muy asentados en su actuación diaria (sirvan como ejemplo las preguntas números 129288 y 129289 del programa INFORMA en materia de prestaciones ortoprotésicas).

Igualmente debe tenerse en cuenta que, como se ha apuntado anteriormente, la carta de servicios comunes está sometida a constantes actualizaciones, por lo que no sería muy práctico establecer una remisión a aquélla, que pudiera constreñir interpretaciones de supuestos futuro.

INFORMES 2010

INFORME I/2010

ACTUACIONES RECAUDATORIAS DE LA AGENCIA TRIBUTARIA RESPECTO DE DEUDAS ESTATALES DE DERECHO PÚBLICO NO TRIBUTARIAS O DEUDAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Se han suscitado con ocasión de quejas presentadas ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, diversa problemática relacionada con actuaciones recaudatorias de órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agencia Tributaria) dirigidas a la exacción de deudas de derecho público no tributarias, problemática suscitada cuando se invocan defectos jurídicos de actos no procedentes de la propia Agencia Tributaria. Mediante el presente informe se pretende exponer sucintamente la cuestión así como formular las propuestas correspondientes.

Además de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, -lo que incluye las actuaciones de recaudación correspondientes-, la Ley atribuye a la Agencia Tributaria la recaudación "de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o por Convenio" (art. 103.Uno.2 Ley 31/1990).

Podemos clasificar los recursos de derecho público, a los efectos de este informe, en (1) recursos públicos de la Administración del Estado; y (2) recursos públicos de otras Administraciones Públicas (especialmente, las Comunidades Autónomas).

I. RECURSOS PÚBLICOS DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

Cabe distinguir dos clases diferenciadas de estos recursos, en atención a que la recaudación se lleve a cabo por la Agencia Tributaria en virtud de Ley o mediante Convenio.

I.1. RECAUDACIÓN EN VIRTUD DE LEY

En estos casos la Agencia Tributaria asume exclusivamente la recaudación en período ejecutivo, mientras que la recaudación en período voluntario corresponde a (1) "*las Delegaciones de Economía y Hacienda, salvo que la gestión de dichos recursos esté atribuida a otros órganos de la Administración General del Estado o a sus organismos autónomos*" (art. 3.1 Reglamento General de Recaudación Reglamento aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio –RGR); (2) los servicios de la entidad de derecho público que tenga atribuida la gestión del recurso correspondiente (p.e. Jefaturas de Tráfico de la Dirección General de Tráfico, que tiene la naturaleza de organismo autónomo)

En estos casos, la Agencia Tributaria asume la recaudación en periodo ejecutivo, "previa remisión, en su caso, de las correspondientes certificaciones de deudas impagadas en período voluntario" (art. 3.1.2º RGR).

La Agencia Tributaria dicta la providencia de apremio[7] así como todos los actos ulteriores del procedimiento administrativo de apremio, hasta la declaración de fallido. Obviamente, también resuelve los recursos de reposición que se puedan interponer contra dichos actos. Por tanto, la Agencia Tributaria sólo interviene en el procedimiento recaudatorio, no en el procedimiento

[7] Acto de iniciación del procedimiento de apremio con la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del deudor. (cfr.art.167 LGT).

administrativo (por ejemplo, sancionador o liquidador de tasas) que dio lugar al acto del que nace la deuda a cobrar.

El supuesto más característico de estos recursos es el que constituyen las multas de tráfico impuestas por el Ministerio del Interior.[8]

En el curso de los procedimientos de apremio pueden formularse por los interesados alegaciones que, sin cuestionar la actuación de los órganos de recaudación, invocan infracciones procedimentales o vicios de incompetencia del órgano que dictó la sanción o el acto generador de la deuda. No corresponde a los órganos de la Agencia Tributaria valorar tales alegaciones, pues el procedimiento de apremio es independiente del crédito que tiene la Administración que con él se persigue ejecutar.

La providencia de apremio inicia una actuación procedimental autónoma en el sentido de que las causas de oposición a la misma se desvinculan de las que puedan ser opuestas al crédito que se ejecuta, circunscribiéndose tales causas a la procedencia de la vía de apremio y a los defectos de ésta. Hay que precisar que en tanto que el acto administrativo, -la liquidación o sanción- es presupuesto del procedimiento de apremio, la extinción o anulación de aquél acarrea la finalización del procedimiento de ejecución. Pero, existente y exigible, no cabe oponer en el procedimiento de apremio los vicios de que pudiese adolecer. De ahí que las causas de oposición al acto origen se desvinculen de las que puedan ser opuestas al apremio y a los defectos de éste.

Las cuestiones que se han suscitado son las siguientes:

a) Impugnación de la providencia de apremio, dictada por la Agencia Tributaria, con fundamento en la falta de notificación de la liquidación, o en cualquier otro de los motivos tasados de oposición recogidos en el artículo 167.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).[9]

En tales casos, la Agencia Tributaria tendrá que verificar si obra en el expediente la acreditación de la notificación correspondiente reclamando, en su defecto, que se complete el expediente administrativo. Para ello no sería suficiente con un mero informe del órgano administrativo responsable de la recaudación en periodo voluntario indicando la correcta práctica de la notificación en voluntaria –pues precisamente eso es lo que se discute- sino que es preciso aportar la documentación acreditativa correspondiente conforme a la normativa aplicable a cada caso.

---

[8] Conforme al artículo 84 de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, "Los actos de gestión recaudatoria en vía de apremio dictados por los órganos de la Administración del Estado respecto de las multas impuestas en aplicación de la presente Ley, serán impugnables en vía económico-administrativa".

[9] a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago
b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
c) Falta de notificación de la liquidación [o, del acto originario, por ejemplo, la multa de tráfico].
d) Anulación de la liquidación [o del acto que genera el crédito, por ejemplo, la multa de tráfico].
e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Hay que tener en cuenta que aunque la Agencia Tributaria no es órgano fiscalizador de las actuaciones desarrolladas por otros órganos administrativos sí tiene la obligación de verificar los presupuestos de hecho de sus propios actos, en este caso, de la providencia de apremio. La inicial lealtad entre órganos administrativos, que permite una producción ágil de las providencias de apremio sobre la base de la mera relación certificada de deudas no debe impedir el examen de los motivos de oposición invocados por el interesado en la medida en que ello puede suponer la ilicitud de la propia providencia y, a la postre, la incorrección de la actuación de la Agencia Tributaria.

b) Personación en la Agencia Tributaria para consultar el expediente con anterioridad a la interposición del recurso de reposición contra la providencia de apremio.

Por razones de eficacia administrativa y al no exigirlo la normativa aplicable, la Agencia Tributaria dicta y notifica la providencia de apremio exclusivamente con la información certificada de las deudas sin necesidad de disponer ya en dicho momento de toda documentación acreditativa de la correcta práctica de la notificación en periodo voluntario.

Sin embargo, el problema surge cuando, con base en el artículo 24 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RRVA), el interesado comparece ante el "*órgano actuante" para examinar el expediente administrativo, supuesto en el cual "el órgano competente tendrá la obligación de poner de manifiesto el contenido del expediente estrictamente relacionado con el acto objeto de impugnación (...)".*

En tal caso no parece de recibo remitir al interesado a la sede del órgano administrativo que dictó el acto que generó la deuda ahora apremiada para que consulte el expediente. Por lo que resulta inexcusable que la Agencia Tributaria tenga posibilidad de exhibir el expediente al interesado, bien mediante conexión electrónica inmediata y directa con los antecedentes administrativos, bien de cualquier otro modo. Tampoco es admisible exigir una petición expresa del expediente por parte del interesado, sino que se debe reclamar de oficio en la medida necesaria.

Teniendo en cuenta las causas tasadas de impugnación de la providencia de apremio, no puede exigirse que en el expediente de recaudación consten todos los documentos que permitan al recurrente apreciar si se ha producido o no la extinción de la sanción o deuda recaudada por prescripción, pues ello obligaría a incorporar a dicho expediente todas las actuaciones realizadas en el procedimiento originario. En consecuencia, en estos casos, si el recurrente considera oportuno examinar el expediente que produjo el acto origen de la deuda, deberá hacer uso de su derecho ante el órgano que actuó. El ejercicio de los derechos por parte de los ciudadanos requiere que éstos asuman la carga, en el sentido procesal del término, entendida como aquella situación jurídica mixta que recae sobre los interesados el realizar las actuaciones que les pueda favorecer, entendiéndose decaído el mismo si no lo realizan, sin que ese trámite tenga que ser efectuado por la Administración, especialmente en los supuestos en que no se deduzca otra cosa del expediente y se hayan dado las debidas oportunidades a los ciudadanos para ejercer sus derechos.

Los documentos que deban obrar en el expediente de recaudación de la Agencia Tributaria pueden incorporarse mediante copia electrónica o cotejada, en cualquier soporte. En algunas contestaciones del Consejo de Defensa del Contribuyente se ha dicho al contribuyente que para consultar los documentos originales del expediente de gestión debe dirigirse a los órganos administrativos actuantes (E 9474/08, 13-1-09)

c) Documentación que debe integrar el expediente administrativo a remitir al Tribunal económico-administrativo en caso de interposición de una reclamación.

Conforme a la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, "*cuando la reclamación se interponga contra una providencia de apremio dictada por la AEAT correspondiente a una deuda liquidada por un ente externo, el órgano de recaudación solicitará al citado ente el envío de copia certificada de los antecedentes relativos a la notificación de la liquidación en voluntaria, si no constaran en el expediente de recaudación, para su envío al Tribunal*".

La Instrucción supone un reconocimiento paladino de que los antecedentes relativos a la notificación de la liquidación en voluntaria forman parte del expediente administrativo de la propia providencia de apremio.

Si tenemos en cuenta que el órgano económico-administrativo debe apreciar todas las cuestiones que se deriven del expediente, hayan sido o no invocadas por el reclamante, resulta necesario incorporar siempre y en todo caso en el expediente administrativo la acreditación de la práctica correcta de la notificación de la liquidación, multa o acto generador de la deuda que se apremia.

d) Domicilio en el que debe practicarse la notificación de la providencia de apremio.

En principio, aun cuando el procedimiento de apremio seguido para la exacción de deudas no tributarias no es un procedimiento tributario, debe considerarse el artículo 10 de la Ley General Presupuestaria ("*sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación*"). Por ello, en los procedimientos de apremio seguidos para el cobro de estas deudas, por ejemplo, las sanciones de tráfico, las notificaciones se intentan en el domicilio fiscal de los interesados que consta en las bases de datos de la AEAT, cuyo cambio no produce efecto frente a la Administración tributaria en tanto no le sea comunicado, conforme al artículo 48.3 LGT.

Ahora bien, la validez y eficacia de las notificaciones de actuaciones del procedimiento de apremio que se practiquen en el domicilio fiscal no es óbice para que antes de acudir a la notificación edictal se intente la notificación en el domicilio que pueda existir específicamente con relación al recurso público de que se trate.

I.2. RECAUDACIÓN EN VIRTUD DE CONVENIO

En estos casos la Agencia Tributaria asume exclusivamente la recaudación en período ejecutivo –gestión recaudatoria ejecutiva-, cuyo producto será transferido a la entidad convenida minorada en los términos establecidos en el convenio (art. 3.3 RGR)

Aquí podemos destacar, a título de ejemplo, a las Autoridades Portuarias, o a la Agencia Estatal de Navegación Aérea.

La problemática que se suscita coincide con la derivada de los recursos públicos de otras Administraciones Públicas nacionales, que se analiza a continuación.

II. RECURSOS PÚBLICOS DE OTRAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS NACIONALES

En estos casos, la Agencia Tributaria asume ordinariamente la recaudación en los términos establecidos en el correspondiente convenio. Las cantidades obtenidas se transferirán minoradas en los términos establecidos en dicho convenio.

Actualmente, por ejemplo, existe convenio con todas las Comunidades Autónomas, con el Consejo General de Cámaras de Comercio,…

Conforme a los convenios, la providencia de apremio es dictada por los órganos competentes de la Administración Pública titular del crédito, pero su notificación es ya practicada por órganos de la Agencia Tributaria, que lleva a cabo ulteriormente las actuaciones ordinarias del procedimiento administrativo de apremio. En consecuencia, la Agencia Tributaria no dicta la providencia de apremio, limitándose a notificarla en los términos convenidos.

Las principales cuestiones que se han suscitado son las siguientes:

a) Interposición del recurso de reposición contra la providencia de apremio notificada por la Agencia Tributaria ante ésta y no ante la Administración Pública autora del acto.

Para tratar de evitar estos casos, en la notificación de la providencia de apremio debe indicarse de modo claro y destacado cuál es el órgano competente, ante el que debe presentarse el recurso de reposición. En este sentido se reconoce el avance en el diseño de los documentos que se ha llevado a cabo por parte de la Agencia Tributaria.

Si, no obstante lo anterior, se presentara ante la Agencia Tributaria, ésta deberá remitir el recurso al órgano que estime competente informando de ello al interesado.

Sólo cuando se ventilen defectos de la propia notificación podrá conocer del recurso la Agencia Tributaria.

b) Compensación entre la devolución tributaria y el crédito que se recauda.

No es correcta la compensación al no coincidir recíprocamente las posiciones acreedora y deudora (71-73 LGT; 55-58 RGR), sin perjuicio de proceder al embargo de la devolución y a la aplicación correspondiente.

III. IMPUGNACIÓN Y SUSPENSIÓN DE ACTOS RECAUDATORIOS RESPECTO DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS

Los actos de recaudación ejecutiva dictados por órganos de la Agencia Tributaria en los procedimientos de apremio seguidos en relación con sanciones son recurribles en reposición o en vía económico-administrativa, conforme al régimen general de la LGT, según resulta de la Disposición Adicional 11ª.1.a de este cuerpo legal.

En esta clase de impugnaciones se aplican en bloque las normas de la LGT, incluidas las relativas a la suspensión. Por tanto, aun cuando la impugnación de las sanciones en vía administrativa impide iniciar el procedimiento de apremio para su cobro, no sucede lo mismo con los actos recaudatorios dictados para su exacción forzosa, en donde la suspensión automática de las sanciones se establece para los casos en que hayan sido impugnadas en período voluntario (art. 213.3 a LGT).

Así, en caso de interposición de reclamación económico-administrativa contra una providencia de apremio relativa a una sanción, la suspensión no se produce por ministerio de la Ley, debiendo ajustarse al régimen general del artículo 233 de la LGT. De este modo, si el interesado,

al tiempo de interponer la reclamación, no aporta alguna de las garantías establecidas por el artículo 233.1 o, en su caso, por el artículo 233.2, o bien no obtiene del Tribunal la suspensión con dispensa total o parcial de garantías conforme al apartado 4 del mismo artículo, o simplemente no solicita la suspensión, se continuará el procedimiento recaudatorio, dictándose las diligencias de embargo o los acuerdos de compensación que procedan.

IV. PROPUESTAS

PRIMERA.- Reforzar la distinción ya existente, en las notificaciones de las providencias de apremio y demás actos recaudatorios, de forma clara y precisa que evite cualquier confusión, los distintos supuestos recaudatorios según se trate de deudas respecto de las que la Agencia Tributaria asume toda la recaudación o sólo la gestión recaudatoria ejecutiva, facilitando al contribuyente la identificación de cuál es el órgano que dicta la Providencia de apremio y que resulta competente para conocer de los recursos que se interpongan contra la misma.

SEGUNDA.- Asegurar la constancia en el expediente administrativo, en el momento en que resulte necesario, de la documentación acreditativa de la notificación del acto a que se refiere la providencia de apremio notificada por la Agencia Tributaria.

TERCERA.- Adoptar las medidas precisas para evitar visitas estériles de los ciudadanos a las oficinas públicas bien asegurando la disponibilidad del expediente que se desea consultar bien informando preventivamente.

INFORME II/2010

INFORME SOBRE COSTE DE REEMBOLSO DE GARANTÍAS POR DEUDAS NO TRIBUTARIAS

De acuerdo con el artículo 34.2 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (LGT) y con lo dispuesto en el artículo 3,1 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, corresponde a este Consejo elaborar propuestas e informes por propia iniciativa y proponer al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos las modificaciones, normativas o de otra naturaleza que se consideren pertinentes

En algún expediente tramitado ante este Consejo se han puesto de manifiesto dudas importantes en la aplicación del bloque normativo que regula el rembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión de un acto, tras un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa. En concreto, estas dudas han surgido cuando el acto impugnado y suspendido es un acto de gestión recaudatoria, encaminado al cobro de un recurso de derecho público no tributario. No obstante, en muchos aspectos, estas dudas son extensibles a los casos de suspensión de tajes actos de gestión recaudatoria cuando tienen por objeto el cobro de deudas o sanciones tributarias, procedentes de Administraciones tributarias distintas de la propia Administración tributaria del Estado

El artículo 33 de la vigente LGT, en relación con el artículo 34,1.c) de la misma, dispone que la Administración tributaria reembolsará el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto, cuando éste es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Aisladamente considerado, este precepto sería de aplicación únicamente en el caso de declaración de nulidad de un acto de aplicación de los tributos y no sería de aplicación respecto de actos relativos a ingresos o recursos de derecho público de naturaleza no tributaria. Por una parte, el artículo 33 de la LGT imputa este deber a la Administración tributaria y no a la* Hacienda Pública o las administraciones públicas en general. Por otra parte, el precepto forma parte de un bloque normativo que rige el sistema tributario y la aplicación del mismo exclusivamente. Por último, deberíamos tener en cuenta el antecedente que supuso el artículo 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, el cual claramente reservaba esta indemnización para el caso de suspensión de deudas tributarias. Por lo tanto, parecería que el artículo 33 de la LGT no sería aplicable en el caso de actos relacionados con la recaudación o exacción de ingresos de derecho público no tributarios.

No obstante, por razones de eficacia y de tradición histórica, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de acuerdo con el artículo 3º del Reglamento General de Recaudación, la gestión recaudatoria, en periodo ejecutivo, de los recursos de derecho o naturaleza pública del Estado y sus organismos autónomos, así como también los correspondientes a otras entidades estatales de derecho público, cuando, en este caso, así lo establezca una ley o se hubiese acordado en el correspondiente convenio. En todos estos supuestos, corresponde a los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria dictar la correspondiente providencia de apremio y seguir las actuaciones del procedimiento de apremio dirigidas al cobro de la deuda. Corresponde también a la Agencia Tributaria, la gestión recaudatoria en periodo ejecutivo de otros recursos, tributarios o no, de naturaleza pública de otras Administraciones, cuando así resulte de una ley o convenio y en los términos que estos prevean. Por este motivo, la disposición adicional undécima de la propia Ley General Tributaria amplía la competencia de los tribunales económico-administrativos, en relación con los actos recaudatorios de la Agencia Tributaria para el cobro de estos ingresos de derecho público.

Sin embargo, como ya hemos señalado, parecería que el artículo 33 de la LGT sólo es aplicable' en el caso de las garantías dadas para la suspensión, en vía económico-administrativa, de actos recaudatorios relativos al cobro de deudas o sanciones tributarias.

Como ya hemos dicho, un derecho establecido en la Ley General Tributaria sería aplicable a los tributos y no a los actos de una Administración tributaria ajenos a la aplicación de los tributos. Así sucede también con otras normas de la LGT como las que prevén el tipo de interés de demora tributario, los plazos de prescripción o la suspensión de las sanciones, normas aplicables sólo a actos de naturaleza tributaria y que no devienen aplicables a otros recursos de derecho público, por el hecho de que sean dictados por la Agencia Tributaria actos de gestión recaudatoria relativos a los mismos y susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.

Sin embargo, él Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), al regular el ámbito de aplicación de este reembolso del coste de las garantías, dispone, en su artículo 72, que aquel ha de llevarse a cabo por la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto que haya sido declarado improcedente. Y, a continuación, este mismo artículo y los siguientes del RGRVA se cuidan de no hablar nunca de actos de naturaleza tributaria sino simplemente de actos objeto de suspensión. Es más, a la vista del artículo 1° del RGRVA podría llegar a pensarse que este reglamento ha extendido este reembolso a las garantías aportadas para suspender cualquier acto en cualquier caso, si bien una interpretación más coherente y sistemática llevaría a pensar que sólo es aplicable cuando esa suspensión se produce de acuerdo con el RGRVA. Es decir, entre las interpretaciones posibles de los artículos 33 y 34 de la LGT, este reglamento ha optado por interpretar esos preceptos desde una perspectiva subjetiva que atiende a la autoría del acto declarado nulo y no a la naturaleza del recurso, extendiendo la aplicación de este reembolso a los costes de las garantías aportadas para la suspensión de cualquier acto susceptible de reclamación económico-administrativa. Así lo ha venido entendiendo la doctrina y la propia Administración en respuestas del programa INFORMA, sin que ni este Consejo ni la Administración tributaria pueden cuestionar la legalidad u oportunidad de una interpretación de la ley plasmada en un texto reglamentario. En este mismo sentido, el citado desarrollo reglamentario ha separado la interpretación de la Ley General Tributaria del precedente que supuso el artículo 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero.

Ahora bien, a juicio de este Consejo, aunque ésa interpretación reglamentaria, aparentemente incorporada al RGRVA, refuerza los derechos y garantías de los ciudadanos, plantea al mismo tiempo algunas dudas relevantes. La primera de ellas, que se ha puesto de manifiesto en expedientes tramitados ante este Consejo, es precisamente la relativa a la propia aceptación de esta interpretación, pues en algún caso los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria han entendido, sobre la base del antecedente que supone el artículo 12 de (a Ley 1/1998, de 26 de febrero, que el sistema de reembolso del coste de las garantías, previsto en el artículo 33 de la LGT, sólo es de aplicación en el caso de suspensión de actos de gestión recaudatoria dirigidos al cobro de deudas p sanciones tributarias. Por lo tanto, este Consejo considera que sería conveniente que por los órganos competentes de la Secretaria de Estado de Hacienda y Presupuestos se analice este extremo y se dicten las instrucciones o criterios adecuados para la unificación del criterio a seguir en tales casos.

Por otra parte, este Consejo ha observado otras dificultades en la aplicación de este bloque normativo que surgirían tanto si se admite la aplicación del artículo 33 de la LGT en el caso de ingresos o recursos de derecho público no tributarios, como en el supuesto de ingresos tributarios de otras administraciones, nacionales o extranjeras, recaudados por la Agencia Tributaria.

Así, puede suceder que un acto recaudatorio de la Agencia Tributaria se anule no por cuanto fuese en sí mismo contrario a derecho sino como consecuencia de la declaración de nulidad del acto declarativo o de liquidación de ese recurso o por la incorrección de otros actos ajenos a la AEAT, como podría ser la notificación en periodo voluntario de esa liquidación o acto declarativo del ingreso de cuya cobranza se trate.

A nuestro juicio, a la vista de la regulación actual de este reembolso, corresponde a la Agencia Tributaria el reembolso de las garantías prestadas para la suspensión de actos dictados por órganos de aquélla, de naturaleza tributaria o no, siempre que esos actos resulten anulados por motivos que fuesen imputables a los mismos aunque se debieran a errores de otros órganos o administraciones. Dicho de otro modo, la Agencia Tributaria debe soportar las consecuencias de la nulidad de una providencia de apremio aunque ésta sea nula porque al acto ejecutado fue incorrectamente notificado, bien por otro órgano o por el Servicio Postal. Ahora bien, de este criterio podría seguirse la conveniencia de que la Agencia Tributaria tuviese en cuenta en sus convenios de asistencia recaudatoria la forma de recuperar el coste de estas indemnizaciones.

Asimismo, la Agencia Tributaria habría de reembolsar también los costes soportados por un ciudadano para obtener la suspensión de un acto recaudatorio, cuando este acto de la Agencia Tributaria se anula debido a la pura ejecución de una resolución judicial o administrativa, que al anular el acto originario trae consigo la inmediata declaración de nulidad de tos que sean ejecución y traigan su causa de aquél. Dicho también de otra manera, si un acto de liquidación o de imposición de una sanción se anula por un juzgado o tribunal, la ejecución de esta sentencia comporta la nulidad de la posterior providencia de apremio o de otros actos de gestión recaudatoria, que, aunque válidos en sí mismos, deben ser anulados por el órgano o tribunal que esté conociendo de un recurso contra los mismos. Aunque obviamente en este segundo recurso sólo puedan esgrimirse motivos de nulidad relativos al acto recaudatorio impugnado y no aquellos relativos a la validez o nulidad del acto objeto de ejecución forzosa, la declaración de nulidad de este acto arrastra la de los actos de ejecución posteriores.

Ciertamente, cuando el RGRVA parece extender el reembolso a los costes de las garantías aportadas para la suspensión en vía económico-administrativa de cualquier acto, no deja por ello de exigir que ese acto sea declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firmes. Por lo tanto, podría sostenerse que, además, esa declaración de improcedencia debe obedecer a motivos de nulidad propios del acto recaudatorio y no a la pura ejecución de la declaración de nulidad del acto ejecutado, por motivos totalmente ajenos a la validez del acto recaudatorio. Ha de tenerse en cuenta que si la deuda exigida en ese acto inicial hubiese sido satisfecha en periodo voluntario o se hubiese suspendido la ejecución del acto, su anulación posterior no daría derecho a una devolución o a una indemnización sujeta a las normas del bloque normativo que preside la Ley General Tributaria. No obstante, la redacción de dichas normas parece inclinada a reducir el presupuesto de hecho del reembolso a la mera declaración de improcedencia con independencia de la razón de la misma, si bien, como ya hemos advertido, a juicio de este Consejo, convendría posiblemente que por ¡os órganos de la Secretaria de Estado de Hacienda y Presupuestos se analizasen las implicaciones de este criterio y se dictase, en su caso, las instrucciones adecuadas para la aplicación del bloque normativo relevante, en cuanto a este punto concreto.

En suma, este Consejo considera conveniente que por los órganos competentes de la Secretaria de Estado de Hacienda y Presupuestos se aclare la interpretación del régimen aplicable al reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión de un acto, así como que se analicen las implicaciones de esa interpretación en las relaciones financieras de la Agencia Tributaria con otras Administraciones o entes públicos, cuando la Agencia Tributaria tiene encomendada por ley o convenio la gestión recaudatoria de recursos de derecho público de tales Administraciones o entidades.

INFORMES 2011

INFORME I/2011

INFORME SOBRE EL EMBARGO DE CRÉDITOS EN LA EJECUCIÓN FORZOSA

Mediante el presente informe, el Consejo pretende poner de manifiesto el problema que la realización del embargo de créditos en los procedimientos de ejecución forzosa produce a determinados contribuyentes. Asimismo se ofrecen algunas vías de solución o, al menos, de atemperación del mismo sin menoscabo de los derechos de la Hacienda Pública.

I.1. SITUACIÓN

Al Consejo llegan con frecuencia quejas sobre la práctica de ciertos embargos. Los contribuyentes que presentan estas quejas son, en la mayoría de los casos, titulares de empresas o sociedades mercantiles vinculadas por lo general al ramo de seguros o inversiones.

La situación que se denuncia es la siguiente. La actuación de la Administración comienza con normalidad. Trascurrido el plazo que la LGT fija en el artículo 62.5 para el pago de la deuda tributaria sin haberse realizado, e iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, la Administración procede al embargo de los bienes del deudor, conforme lo dispuesto en el artículo 75 del RGR.

La actuación del embargo sigue el orden establecido por la Ley al no haberse acordado otro con el obligado tributario, conforme a los siguientes pasos:

Primero.- El procedimiento seguido en las diligencias de embargo de las cuentas bancarias es el denominado EDITRAN es decir, el que se utiliza para el intercambio de ficheros de forma telemática conforme a la Resolución de 16 de diciembre de 2008.

Segundo.- En algunos casos, el resultado de los requerimientos a los Bancos y entidades financieras es "SIN TRABA".

Tercero.- Tras este resultado y los intentos igualmente fallidos del embargo de otros bienes, la Administración inicia diligencias de embargo de los créditos que los clientes tienen con las empresas que presentan las quejas.

Cuarto.- Al no producirse notificación de los anteriores intentos de cobro, todo sucede con desconocimiento del contribuyente.

Como resulta obvio el procedimiento se realiza dentro de la más estricta legalidad.

Ahora bien, ello no impide que los contribuyentes afectados consideren que se lesionan sus intereses económicos, cuando no su derecho a la aplicación del principio de proporcionalidad que debe guiar la práctica de los embargos según lo preceptuado en el artículo 169.1 de la LGT.

Así, al resultar fallido el embargo de cuentas bancarias y resultando igualmente fallidos otros intentos de embargo de otros bienes, la Administración acude a los créditos realizables en el acto, o a corto plazo, originando el problema que aquí se denuncia. Se trata de una clase de bienes cuya realización es muy sencilla ya que en estos casos los contribuyentes, es decir, las entidades afectadas, precisamente por la actividad a la que se dedican, cuentan con un importante número de clientes que tienen con ellas cuentas de crédito fácilmente realizables. De ahí la sencillez con la que la Administración puede ver satisfecho su cobro. En este caso la Administración remite a los clientes las diligencias de embargo correspondientes de los créditos que tienen con la entidad y es esta actuación la que produce la "irritación" e “indignación" de la entidad afectada. Es posible que nos encontremos ante un resultado no querido de la supresión

de la providencia de embargo del antiguo RGR de 1968 iniciada ya con la reforma de la LGT de la Ley 25/1995, providencia que daba razón suficiente de las causas del embargo y cuya notificación a estos terceros con quienes se realiza el embargo podría ayudar a suavizar los efectos descritos.

La entidad contribuyente se entera del embargo precisamente por sus clientes, con 10 que ello supone de desprestigio y deterioro de la imagen de la empresa frente a ellos, cuando no va seguido de la pérdida de tales clientes, como se ha denunciado en reiteradas ocasiones ante este Consejo. No importa cuál sea la cuantía de la deuda, ya que en una de las últimas quejas presentadas ante el Consejo, la cuantía sólo alcanzaba a 31 euros, e incluso en esta ocasión el origen lo era una deuda de tráfico. Sin embargo, el daño para la empresa resultó desproporcionado respecto de la cuantía de la deuda al afectar a la confianza y pérdida de sus clientes.

I.2. CAUSAS

La primera cuestión que debe analizarse es la de averiguar la razón por la que los intentos de embargo de la cuentas bancarias resultan sin traba. El problema no es del procedimiento utilizado, el telemático denominado por la Administración como EDITRAN, sino que el problema radica en que los suministros de información por parte de los Bancos a la Administración se realizan a finales de año, de tal manera que esa es la información que tiene en su poder la Hacienda Pública durante todo el año siguiente.

Por tanto, cuando utiliza dicha información para proceder al embargo, al menos en los casos denunciados, lo que sucede es que el contribuyente no tiene fondos en dichas entidades bancarias, bien porque tenga sus cuentas principales en sucursal distinta, bien porque haya abierto cuentas en otras entidades.

Este primer obstáculo resulta difícil de salvar ya que las entidades financieras no pueden estar dedicando sus esfuerzos y recursos humanos a suministrar información sobre las cuentas de sus clientes con mayor frecuencia de la que lo hacen, entre otras razones por el coste que les ocasiona. Aún cuando la información se envíe de forma telemática se trata de envíos masivos de datos que exigen mucho tiempo de dedicación como para hacerla con mayor periodicidad.

Ligada a esta situación se encuentra la falta de conocimiento que el contribuyente tiene de que se están llevando a cabo tales actuaciones por parte de la Administración Tributaria. De hecho en las quejas que remiten al Consejo denuncian tal desconocimiento. Esta queja no parece tener mucho sentido ya que no sólo se notifica la providencia de apremio sino que es de general conocimiento que si las deudas no se pagan la Administración cuenta con medios suficientes para ejecutarlas. Ahora bien, las quejas presentadas hacen pensar que los contribuyentes no siempre son conscientes del alcance de la providencia de apremio. En este punto y con las debidas reservas se puede indicar: Primero, que la Administración evite en lo posible la notificación por comparecencia de la providencia de apremio y en los casos en que sea obligado realizar dicha notificación, se pueda además advertir al interesado por otros medios más directos, y segundo, que en tal notificación se destaque en el texto de forma patente y clara el orden a seguir en el embargo.

I.3. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

El análisis de la situación conduce a admitir que aun cuando la actuación de la Administración entra dentro de la más estricta legalidad, puesto que sigue el procedimiento descrito por la Ley, tal procedimiento puede vulnerar los siguientes derechos de los contribuyentes. Por un lado el

derecho a la aplicación del principio de proporcionalidad en la práctica del embargo y por otra, el derecho a que dichas actuaciones se lleven a cabo de la forma que resulte menos gravosa para el contribuyente, principios, como es bien sabido, expresamente recogidos en la LGT, artículos 169.1 y 34.1, k) respectivamente.

La vulneración del principio de proporcionalidad se aprecia con más frecuencia de la deseada. Sin duda uno de los casos más notables presentados ante el Consejo lo haya sido en el caso de la deuda apremiada de 31 euros, ya que para el cobro de dicha cantidad la Administración acudió al embargo del crédito de varios clientes del contribuyente, el cual se enteró de la deuda apremiada por el aviso que le dieron sus clientes. Con este aviso el contribuyente acudió a las oficinas de la Administración, se enteró del embargo, pagó su deuda, perdió los clientes y presentó la queja. En casos como este parece que la desproporción es tan clara que no se necesita insistir en ella, el problema está en qué solución se puede dar ante un caso así, en que la actuación de la Administración cumple el procedimiento legal pero incumple sin embargo, un principio igualmente legal, e invocado con frecuencia por el Tribunal Constitucional como inherente a la aplicación de otros principios constitucionales como, por ejemplo, el del principio de proporcionalidad en la interpretación y aplicación de la Ley (STC 133/2009). El principio de proporcionalidad va, en estos casos, de la mano del principio de la actuación administrativa menos gravosa para el contribuyente por lo que el incumplimiento del primero lleva aparejado el incumplimiento del segundo. Se trata entonces de reflexionar sobre una solución que permita a la Hacienda Pública satisfacer su crédito de la forma menos gravosa para el contribuyente, que por ello mismo debe guardar la proporción debida entre el crédito a cobrar y el medio elegido para ello.

El respeto al principio de proporcionalidad puede conseguirse mejor, en primer lugar, cuidando los embargos masivos de créditos, es decir, tratando de conseguir la proporción debida entre la cuantía de la deuda y el crédito o créditos embargados. Y, en segundo lugar, vigilando la forma de aplicación del artículo 169 de la LGT que, con independencia de los principios en los que se ampara, se limita a señalar el orden de embargo sin otras indicaciones. Aunque tampoco el RGR ofrece desarrollo en este punto.

En ayuda de esta cuestión viene la jurisprudencia del TS que en el año 1994 declaró nulo el artículo 120.2 del RGR de 20 de diciembre de 1990, SS de 17 de octubre, RJ 1994\7579 Y de 18 de octubre, RJ 1994\7582, en la que el Tribunal afirmaba refiriéndose a la deuda tributaria, primero que no podrá embargarse más que lo que ésta importa, para concluir con la nulidad del citado precepto porque permite el embargo de «todos los saldos del deudor existentes en todas las oficinas de una misma entidad», lo que sólo sería admisible si estos embargos de «todos los saldos de todas las oficinas» se limitaran al importe de la deuda tributaria, pero al no establecerse este límite, y permitiéndose algo así como un «embargo sanción», debe de ser anulado.

Este Consejo considera que acudir de forma masiva a todos los créditos realizables en el acto que pueda tener el deudor puede originar, si la Administración no guarda un mínimo de proporcionalidad en su actuación, situaciones como las que los contribuyentes traen en forma de queja a este Órgano. Cabe intentar por Circular interna, que en los casos de determinadas entidades~ este tipo de embargos se produzcan de forma escalonada y con el mayor cuidado. Hay que tener presente que los clientes de una aseguradora no pueden conservar la confianza de que van a cobrar su seguro caso de producirse el siniestro. ¿Cómo van a cobrar ellos si su entidad aseguradora no paga las deudas que tiene con la Hacienda Pública, y menos aún si esas

deudas son de cuantía insignificante? Esta es la pregunta que sin duda se harán los clientes a los que les llega la diligencia de embargo.

I.4. CONCLUSIÓN Y PROPUESTA

El Consejo es consciente de que la solución al problema expuesto es difícil por lo que es necesario abordarla de forma delicada para que tratando, por supuesto., de conseguir el cobro de su crédito se respete el principio de proporcionalidad y el de actuación menos gravosa. Por ello insistimos en los siguientes puntos para que puedan ser tenidos en consideración:

Primero.- Que la notificación de la providencia de apremio, destaque de forma patente y clara el orden del embargo, sin entender que sea suficiente con la remisión al texto legal, o su mera trascripción.

Segundo.- Que llegado el caso, el embargo se lleve a cabo de forma que tenga las mínimas consecuencias en la entidad deudora, lo que podría conseguirse acudiendo a los créditos de sus clientes de forma escalonada y no masiva, y considerando en todo momento la cuantía de la deuda.

INFORME II/2011

INFORME SOBRE PROBLEMAS DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CONDETERMINADOS SUPUESTOS APLICABLES A SUJETOS PASIVOS NO RESIDENTES

Durante el año 2011 han tenido entrada en el Consejo para la Defensa del Contribuyente algunas quejas de ciudadanos no residentes relacionadas con la actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La mera existencia de las quejas no tendría más relevancia que la referente a los hechos que en las mismas se relatan si no fuera porque algunos casos inciden sobre realidades que previamente ya habían sido objeto de atención por este Consejo, e incluso en alguno de ellos con la emisión de alguna propuesta normativa.

La queja 7661/2011 está relacionada con la obligación real de contribuir de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sobre las circunstancias de la competencia territorial para el cumplimiento de los deberes que incumben a esos contribuyentes se realizó la Propuesta Normativa 3911999, y en el Informe emitido por la Secretaría de Estado de Hacienda en relación con esta propuesta, se consideró adecuado modificar el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el sentido planteado por el Consejo, si bien se relacionaban una serie de problemas que podría plantear su ejecución práctica. El Reglamento no ha sido modificado, pero ello no ha impedido que en la web de la Agencia se haya dado la oportunidad de encontrar en algún caso soluciones para estos contribuyentes, pues así es la siguiente dirección: https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientos/GZ26.shtml; se contempla la posibilidad de la presentación electrónica, y si no es así se indica como lugar de presentación "Oficinas de la AEAT para la presentación de solicitudes de liquidación administrativa", sin perjuicio de que se especifique que el órgano de resolución es "Agencia Estatal de Administración Tributaria (Oficina Nacional de Gestión Tributaria)".

No obstante, desde la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (I. Sucesiones no residentes) se sigue manteniendo que para los casos de autoliquidaciones es necesaria la comparecencia del obligado, o quien le represente, en sus dependencias para la presentación de la documentación, cuando entiende este Consejo que una cosa es la posibilidad de presentar la autoliquidación y la documentación correspondiente, y otra la competencia para iniciar los procedimientos de aplicación de los tributos que se estime oportuno y resolverlos, siendo ésta competencia la que sin duda sólo le incumbe a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (I. Sucesiones no residentes).

Otras quejas, como la 5830/11 y la 7096/2011, con similitudes parciales con las 10334/2010, 1063/11, Y la 7051/11, inciden en el retraso a no residentes en la resolución de procedimientos de devolución de ingresos efectuados como consecuencia de retenciones a cuenta practicadas por los pagadores de la renta sujeta. Ciertamente, la presentación de una autoliquidación no supone ni comporta el inicio de ningún procedimiento de aplicación de los tributos, disponiendo la Administración del plazo de prescripción para iniciar el que considere oportuno, también en función de la disponibilidad de recursos humanos. Ahora bien, tratándose de autoliquidaciones con resultado a devolver, es especialmente conveniente que se resuelvan en los perentorios plazos establecidos, para así practicar la devolución si procede, y evitar el correspondiente devengo de intereses de demora, y sin perjuicio del eventual resultado que puedan comportar ulteriores comprobaciones.

En una de esas quejas se ha puesto de manifiesto la diversidad de criterios sobre la necesidad y forma de acreditar la residencia por el no residente, así como la existencia de criterios

jurisprudenciales, reiterados por la Audiencia Nacional, que rectifican el criterio administrativo. En nuestro ordenamiento jurídico, es el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas el que establece las circunstancias que deben concurrir en una persona física para ser residente fiscal en España, estableciéndose incluso presunciones para poder considerar así a una persona. Por tanto, la Administración podrá considerar a una persona física residente en España por entender que concurren en ella las circunstancias establecidas en el citado precepto, y si la persona afectada entiende que no concurren en ella deberá destruir la presunción acreditando lo procedente, como puede ser la residencia fiscal en otro país. Ahora bien, si la Administración Tributaria no considera a una persona residente, ni ella tampoco, será no residente.

Para los no residentes existe el Impuesto sobre la renta de no residentes, aplicable precisamente sobre los no residentes cuando obtengan rentas en España, y sea cual sea su lugar de residencia, sin perjuicio de que existan determinadas previsiones específicas, que comportan unas consecuencias particulares, cuando el no residente en España reside en un país miembro de la Unión Europea (por ej., en materia de exenciones o del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes), o para cuando España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición, y el contribuyente se acoja al mismo (art. 7.1 del Reglamento del Impuesto), casos estos en que sin duda el contribuyente debe acreditar su residencia para que le sean de aplicación las correspondientes consecuencias.

Ciertamente, las formas acreditativas de la residencia fiscal se reducen en muchos casos a la expedición de un certificado por la Administración respectiva en ese sentido, aunque ello no impide que a pesar de disponer de un certificado en ese sentido, otro Estado entienda que concurren las circunstancias para que sea resiente en su territorio y se deba acudir a otras pruebas. Los Tribunales españoles en reiteradas ocasiones han corregido actos de la Administración Tributaria admitiendo la posibilidad de acreditación de la residencia fiscal en otro Estado a través de documentos distintos al certificado de residencia fiscal, como se desprende de reiterada jurisprudencia de la Audiencia Nacional, entre las más recientes las sentencias de 20 de enero y 4 de marzo de 2010, entre otras.

Ahora bien, cuando se debe aplicar la Ley del Impuesto sobre no residentes sin tener en cuenta el país de residencia del contribuyente no residente, no es necesario requerirle para que acredite la residencia en ningún otro lugar. El hecho imponible se produce en España, y la Administración española no considera a la persona que lo ha realizado como residente en España, debe aplicar las consecuencias normativas de la ley del impuesto sobre la renta de no residentes, que en ese caso no exigen acreditar la residencia en ningún otro país. Manifestado por el contribuyente que su residencia está en otro Estado, si es el caso, en el cumplimiento de los acuerdos de colaboración e información la Administración española podrá comunicar a la Hacienda contraparte la existencia del hecho imponible, pero no obstaculizar la aplicación de la ley española con unos requisitos previstos para casos distintos.

A la vista de las situaciones advertidas como consecuencia de las quejas referidas, entiende este Consejo que sería oportuno:

1.- Que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se llevase a cabo un análisis de la concreta organización y dotación de recursos humanos para gestionar los tributos de los que son sujetos pasivos no residentes, especialmente los que carecen de establecimiento permanente, y singularmente en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el Impuesto sobre la renta de no residentes, y en su caso, del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.- Si el contribuyente es no residente, ya la Administración Tributaria española no le consta lo contrario, sólo se le debe exigir que acredite la residencia en otro país cuando sea necesario para aplicar una regla específica de la Ley española o se pretenda la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición. Asimismo, cuando sí resulte necesario acreditar la citada residencia, debiera dársele la relevancia que tiene a la jurisprudencia de la Audiencia Nacional sobre las formas de acreditarla en otro país.

3.- Por otro lado, en el plano normativo, y para evitar interpretaciones discutibles, procede insistir ante la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, en la propuesta de 1999 sobre la modificación del arto 70 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el sentido de que si bien la competencia para gestionar este impuesto cuando afecta a sujetos pasivos no residentes corresponde a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (Sucesiones no residentes), la presentación de la correspondiente autoliquidación y documentación pueda realizarse ante cualquier administración de la AEAT para remitirla a la citada Oficina Nacional de Gestión Tributaria (Sucesiones no residentes), sin tener que hacerlo en aplicación del artículo 73 del propio Reglamento (que el órgano incompetente lo remita al competente).

INFORMES 2012

INFORME I/2012

INFORME SOBRE LA TRAMITACIÓN DE DISCREPANCIAS DEL CONTRIBUYENTE RELACIONADAS CON LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS

I.1. MARCO NORMATIVO

La ejecución de sentencias contencioso-administrativas que estiman pretensiones de los obligados tributarios tiene un marco legal que se encuentra en los artículos 103 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13 de julio de 1998, y en materia tributaria se complementa por lo dispuesto en el artículo 70 del Reglamento General de Revisión, aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo, precepto que se remite a lo dispuesto en la legislación de la jurisdicción contencioso-administrativa, y en lo que no se oponga a esa legislación y a la resolución objeto de ejecución, se remite también a las normas generales para la ejecución de resoluciones administrativas, contenidas esencialmente en el art. 66 del mismo RD.

Por su parte, la ejecución de resoluciones económico-administrativas se regula en el artículo 68 del citado Reglamento General de Revisión.

En relación con estas cuestiones, aunque en un marco más amplio, se dictó la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre interposición, tramitación, resolución y ejecución de resoluciones de recursos de reposición, reclamaciones económico-administrativas y recursos contencioso-administrativos, en la que se contienen instrucciones a seguir por los órganos administrativos afectados.

Por lo que se refiere a la ejecución de las reclamaciones económico-administrativas, cuando existan discrepancias sobre la ejecución, y de conformidad con el citado art. 68, procede tramitar un incidente de ejecución, no contemplándose en la normativa ni en la Instrucción la hipótesis de que concurran circunstancias nuevas o independientes de las derivadas de la ejecución, y el incidente de ejecución se resuelve por el mismo procedimiento económico-administrativo que cualquier reclamación, por lo que se garantizan en los mismos términos los derechos y garantías de los contribuyentes, en la medida que su resolución será recurrible judicialmente, así como lo será también la posible inadmisión del incidente, pues así se confirma en la sentencia núm. 20181/2007 de 4 de octubre de 2007 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Recurso núm. 827/2003 (JT 2007\1670).

Sin embargo, es en relación con la ejecución de sentencias donde pueden apreciarse ciertos problemas a los que se hará referencia después. Entre las Instrucciones que deben acatar los órganos jerárquicamente subordinados, se contiene una específica, la séptima, para la ejecución de sentencias, que en su nº 6, bajo la rúbrica de Tramitación de incidentes de ejecución, dispone:

> ***6.1.*** *Cualquier escrito que se reciba, en virtud del cual el interesado manifieste su disconformidad respecto a los actos mediante los que se ejecuta lo dispuesto en una sentencia, independientemente de la calificación o naturaleza jurídica que a dicho escrito se atribuya por quien lo presenta se considerará como un incidente de ejecución.*
>
> *El órgano que dictó el acto de ejecución, al recibir un escrito susceptible de ser considerado un incidente de ejecución, se abstendrá de adoptar decisión alguna respecto a su contenido y efectos, limitándose a remitirlo a la ORT de su ámbito territorial*

acompañando copia del acto de ejecución. Dicha circunstancia se comunicará al interesado.

6.2. *La ORT examinará la documentación recibida, y en su caso la remitirá al Servicio Jurídico, a fin de que califique el escrito y determine su tramitación.*

6.3. *Cuando la ORT conozca la decisión adoptada por el Tribunal dará traslado inmediato de la misma al órgano que dictó el acto de ejecución.*

I.2. CONSECUENCIAS E INTERPRETACIONES

El contenido de lo ordenado en la Instrucción viene a coincidir esencialmente con la equivalente Instrucción para la ejecución de resoluciones económico-administrativas (sexta, 7.1), y en definitiva no deja opción distinta al órgano administrativo de la de su consideración como un incidente de ejecución, pudiendo considerar la calificación dada por el contribuyente como un error en la calificación del recurso con las consecuencias del art. 110.2 de la Ley 30/1992 (2. *El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter*).

Ello, sin embargo, se separa de las opciones que la misma Instrucción contempla para el órgano que ejecuta la sentencia, tal y como se refiere en los criterios generales sobre ejecución de sentencias contenido en el nº. 2 de la misma Instrucción Séptima, pues su último párrafo señala: "*En la notificación que se dirija al interesado, se distinguirá para cada una de las actuaciones realizadas en ejecución de la resolución si, en caso de disconformidad, procede interponer incidente de ejecución, o por tratarse de actos independientes, recurso de reposición o reclamación económico-administrativa*".

Al amparo de este criterio general, a la Administración sí se le permite apreciar en relación con la ejecución de sentencias que puede haber cuestiones distintas al contenido de la resolución judicial que se ejecuta, y cuando así lo entienda dará la opción de recurrir en vía administrativa.

En relación con esta problemática pueden encontrarse preceptos legales de nuestro ordenamiento que justifiquen la necesidad de dar pie de recurso, por tratarse de un acto administrativo, y así la legislación general administrativa (art. 58 Ley 30/92) exige en cuanto a los recursos, que la notificación incluya "la expresión de los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos", aunque este mismo precepto admite "que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente".

En esa misma dirección de justificar la procedencia de la tramitación del recurso administrativo, puede citarse lo ordenado por el artículo 235.3 de la Ley General Tributaria, que establece la presentación de la reclamación ante el órgano que dictó el acto y el deber de remisión de éste en el plazo de un mes al TEA correspondiente, con la salvedad de poder anularlo cuando se presenten alegaciones, y que conforme al desarrollo del mismo por el art. 52 del Reglamento General de Revisión se precisa que, aun cuando el órgano que dictó el acto observase la extemporaneidad, "se abstendrá de realizar actuación alguna y dará traslado inmediato del escrito de presentación y del expediente al tribunal competente".

Con estos preceptos se justifica adecuadamente que deba ser el Tribunal Económico Administrativo quien debiera pronunciarse sobre la admisión o inadmisión de las reclamaciones.

Ahora bien, tratándose de actos de ejecución de sentencias, y correspondiendo al orden jurisdiccional velar por la correcta ejecución de lo decidido conforme a los artículos 103 y

siguientes de la Ley de la Jurisdicción contenciosa, el incidente de ejecución de la sentencia sirve para que se resuelva tan solo dentro de los cauces de decisión de la misma y nunca adicionando, desconociendo o contradiciendo dicha decisión, de ahí que sea oportuno el posible pronunciamiento del Tribunal en los términos del art. 109 de la citada Ley, y en su caso, con carácter previo a la tramitación de otro recurso administrativo.

La jurisprudencia de nuestros tribunales, así como doctrina del TEAC, da muestras de conflictos entre la compatibilidad o no del incidente de ejecución y recursos administrativos e incluso judiciales, y así pueden citarse, entre otras, la sentencia núm. 20181/2007 de 4 de octubre de 2007 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Recurso núm. 827/2003 (JT 2007\1670), confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2011, recurso de casación nº 2852/08 (JUR 2011\413824); la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 1205/2011 (JUR 2012\1836); y también las Resoluciones del TEAC de 5 de mayo de 2006, nº resolución 00/3638/2004 (JUR 2006\204850), de 27 de octubre de 2006, nº de resolución 00/115/2001 (JUR 2007\7161), y la de 15 de septiembre de 2010, nº de resolución 2468/2009. Precisamente en ésta última el TEAC aprecia la presencia de una cuestión nueva, entra a resolver sobre el fondo, pero salvaguardando lo que en su caso pueda decidir el Tribunal de Justicia en el incidente de ejecución también tramitado a instancia de la Administración recurrida.

I.3. IDENTIFICACIÓN DE PROBLEMAS Y PROPUESTAS

La legislación vigente y la aplicación de la Instrucción citada ha dado lugar a alguna queja ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente, y que es la causa de la emisión de este informe. Atendiendo a cuanto se ha expuesto hasta aquí, cabe destacar como aspectos más relevantes que inciden en la controversia, los siguientes:

1. El reconocimiento o admisión de que en la ejecución de una sentencia puedan suscitarse cuestiones independientes o nuevas, que permita interponer recursos administrativos, algo que sólo puede apreciar la Administración Tributaria (nº.2 in fine Instrucción 7ª).
2. La aparente imposibilidad de que el contribuyente pueda discrepar de la decisión de que sólo puede plantearse un incidente de ejecución, a pesar de que entienda que se trata de cuestiones nuevas no decididas por la resolución judicial (nº. 6.2 Instrucción 7ª), aunque el TEAC ha aceptado tramitar.
3. La ausencia de previsión sobre las consecuencias que pueda tener la apreciación por el Tribunal en la tramitación del incidente de ejecución, de que se trata de cuestiones que no están vinculadas con la decisión que se ejecuta, y que por no haberse recurrido en plazo pudieran adquirir firmeza.

Por tanto, sería conveniente que por parte de la AEAT se reflexionara sobre la existencia de estos problemas, teniendo en cuenta que dentro del amplio abanico de temas que se plantean, se señalan como posibles algunas de las hipótesis que seguidamente se relacionan, sin perjuicio de otras que puedan plantearse con la misma finalidad:

1. Aquellos escritos que se presenten discrepando con la ejecución de una sentencia, especialmente si el contribuyente estima que se trata de cuestiones nuevas o independientes de la resolución que se ejecuta, que se tenga por interpuesto el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa de forma subsidiaria, en caso de que el Tribunal no considere que se trata de cuestiones propias del incidente de ejecución; o bien,

2. Establecer que la tramitación de un incidente de ejecución comportará la suspensión del plazo para interponer una reclamación económico-administrativa, lo que presenta el inconveniente de que al poderse plantear el incidente “mientras no conste en autos la total ejecución de la sentencia”, podría suponer una ampliación o una indeterminación del plazo para recurrir contra un acto administrativo.
3. Establecer un régimen homogéneo para la Administración recurrida y para el recurrente en cuanto a la posibilidad de apreciar la concurrencia de cuestiones independientes a la ejecución de la sentencia, susceptibles de ser recurridas en la vía administrativa, sin perjuicio de que las resoluciones administrativas queden condicionadas a lo que el Tribunal jurisdiccional pueda decidir en un eventual incidente de ejecución.

INFORME II/2012

INFORME SOBRE LA PLURALIDAD DE RESPONSABLES Y OBLIGACIONES ACCESORIAS GENERADAS TRAS LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

II.1. INTRODUCCIÓN: EL PROBLEMA SUSCITADO ANTE EL CONSEJO

Se ha planteado ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente un caso relacionado con la concurrencia de una pluralidad de sujetos cuando hubiesen incurrido en un mismo supuesto de responsabilidad –administradores sociales, etc.- y que, por tanto, pueden ser objeto de la derivación de responsabilidad hacia ellos sucesiva o simultáneamente. Cuando esto sucede, y la Administración opta por derivar la responsabilidad hacia varios de estos sujetos (o a todos), cada uno recibe la notificación de la deuda del obligado principal, repuesta en su cuantía al importe que tuvo en periodo voluntario, otorgándosele un periodo voluntario para su pago. Durante este periodo, si cualquiera de los responsables paga la deuda, ésta se extingue, pero en otro caso la deuda entra en periodo ejecutivo surgiendo las obligaciones accesorias fijadas legalmente: recargos e intereses de demora.

Pues bien, la cuestión que ahora interesa y que se suscita en estos casos se centra en las obligaciones accesorias a que nos hemos referido, pues la Administración sostiene que, para cada deudor –responsable- que no hubiera hecho el pago en el periodo voluntario concedido al efecto, nacen o surgen obligaciones accesorias independientes de las que puedan nacer para los demás deudores. Es decir, si la Administración ha derivado la responsabilidad a tres sujetos de forma simultánea y ninguno de ellos ha pagado en el periodo voluntario que se les hubiese concedido, surgen tres recargos de apremio, uno por cada sujeto, y se devengarán intereses de demora también para cada uno en función de lo que resulte de aplicar las normas establecidas en la Ley General Tributaria a cada caso, de suerte que se estarán devengando simultáneamente unos intereses de demora por cada sujeto (tres).

Esta es la posición sentada por el TEAC, en resolución dictada para unificación de criterio, en el que se dilucidaba la cuestión sobre el régimen de la Ley General Tributaria en el sentido de considerarse que establece "*un procedimiento de apremio diferenciado de cada uno de ellos –los responsables- y del seguido contra el deudor principal, procedimiento que se inicia una vez no abonada la deuda en periodo voluntario" de forma que pueden existir "obligaciones de pago distintas que recaen sobre sujetos también distintos con obligaciones accesorias derivadas de su respectiva conducta*". (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución nº 00/1632/2007 de 08/10/2008)

En la citada Resolución, la Dirección General de Recaudación –con amparo en el artículo 28 de la LGT (interpretado en el sentido de que los recargos del período ejecutivo deben exigirse a cada responsable que no haya satisfecho el importe fijado en el acuerdo de declaración de responsabilidad en el plazo previsto)-, instaba del TEAC que declarase que, cuando concurriesen varios obligados al pago de una misma deuda, si uno de ellos satisface la deuda una vez iniciado el período ejecutivo para todos "*esto únicamente determina que el alcance en voluntaria exigida a los otros se reduzca en la cuantía satisfecha por el otro, pero no impide la exigibilidad de una obligación tributaria propia, la generada por su retraso en dar debido cumplimiento a su obligación de pago en su condición de respons*able".

Con esta doctrina se reaccionaba contra de la posición del Tribunal Regional que en primera instancia había declarado –en la resolución que se anuló:

"…siendo cierto que las deudas del reclamante incurrieron en el 10% del recargo de apremio reducido, no es menos cierto que en la misma fecha también incurrieron en el mismo recargo de apremio reducido, las deudas del otro responsable D. B, quién las pagó en su totalidad en plazo. Por consiguiente, habiendo sido atendido el pago de la deuda y del recargo por uno de los responsables, no habiéndose devengado aún el recargo de apremio ordinario del 20% para el reclamante, ambos conceptos -principal y recargo de apremio reducido- se tendrán por satisfechos y extinguidos y los dos responsables liberados, porque tanto la deuda como el recargo de apremio reducido del 10% es único y pagado por un responsable libera a los demás".

Pues bien, en el caso, el TEAC vino a unificar criterios declarando:

"…por un lado, que declarados responsables subsidiarios, éstos solo responden de las deudas del deudor principal en período voluntario y que si dicha deuda no se abona en los plazos establecidos se inicia contra ellos, de forma individualizada, el correspondiente procedimiento de apremio; y de otra, que el pago de la deuda por uno de ellos, exime o extingue para todos los demás la deuda en el importe de principal en período voluntario, quedando obligados cada uno de ellos al pago de los correspondientes recargos devengados en su correspondiente procedimiento de apremio."

Esta solución suscita en los contribuyentes, en los propios Tribunales Económico Administrativos Regionales y en este mismo Consejo una duda más que razonable acerca de su adecuación a Derecho pues una misma obligación o prestación, la del obligado principal que se deriva a varios responsables, estaría devengando al mismo tiempo intereses de demora por triplicado (o quintuplicado, según el número de responsables a quienes se hubiese derivado la deuda principal) o dando lugar a tres o más recargos simultáneamente, de forma que sería perfectamente posible que se recaudase por el concepto "recargo" una cantidad superior al importe correspondiente a la deuda principal.

Esta situación es también difícil de comprender desde la óptica del principio de proporcionalidad si tenemos en cuenta que es la Administración quien decide con plena libertad, a cuántos responsables se les va a derivar la responsabilidad y en qué momento.

Es más, aceptar que una misma prestación –la correspondiente al deudor principal- puede estar generando al mismo tiempo intereses de demora por cuadruplicado o más –o cuatro o cinco veces mayores de lo fijado legalmente- no se compadece con su naturaleza resarcitoria del daño patrimonial causado, pues la falta de pago de la obligación del deudor principal no causa un daño mayor cuanto mayor sea el número de responsables a quienes se hubiese derivado la responsabilidad, aunque tampoco la hubiesen satisfecho. De otra parte, y en relación con los recargos, aunque tienen otros fines compensatorios también puede, en parte, afirmarse lo anterior, pues en la medida en que algunos de ellos son incompatibles con los intereses de demora, participan de su naturaleza indemnizatoria (STC 13 de noviembre de 1995).

Queda finalmente por advertirse que una cuestión que está resuelta en la doctrina del TEAC es la que afecta al alcance de la responsabilidad de cada sujeto pues la resolución citada declara expresamente que "el pago de la deuda por uno de ellos, exime o extingue para todos los demás la deuda en el importe de principal en período voluntario, quedando obligados cada uno de ellos al pago de los correspondientes recargos devengados en su correspondiente procedimiento de apremio."

Es decir, que cada sujeto solo deberá hacer frente al pago de los recargos e intereses que se hubiesen generado por causa del impago de la deuda que se le derivó, pero que su responsabilidad no se extiende a estas obligaciones accesorias cuando se hubiesen provocado por otros sujetos también responsables.

II.2. EL FUNDAMENTO JURÍDICO INVOCADO POR LA DOCTRINA DEL TEAC

A pesar de lo anteriormente expuesto, examinando nuestro ordenamiento vigente se constata la existencia de normas que pueden ser invocadas en defensa del criterio sustentado por el TEAC, si bien es posible pensar que cuando se dictaron o elaboraron no se pudo prever que su efecto en estos casos no sería el de promover una solución ajustada a derecho o desproporcionada.

Al efecto indicado hemos de partir de dos normas contenidas en la Ley General Tributaria. La primera de ellas ordena que se reclame al responsable la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. La segunda dispone que, una vez transcurrido el plazo voluntario de pago que se concederá al responsable, sin que hubiera realizado el ingreso, se inicie el período ejecutivo y se exijan los recargos e intereses que procedan.

Así, en virtud de la disposición contenida en el artículo 41.3 de la LGT – "*la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario*"- al responsable solamente se le deriva la cuota objeto de la prestación principal, otorgándole un plazo para efectuar el pago en período voluntario, dentro del cual, si efectúa el pago, se extingue la obligación tanto para sí como para los demás responsables, pero, en caso contrario, ordena la LGT en el mismo precepto que "*se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan*".

Con este fundamento, a partir del momento en que la Administración toma la decisión de derivar la responsabilidad de forma simultánea a varios sujetos y exigirles el pago, la prestación del obligado principal va a tomar ya caminos diferentes y van a producirse situaciones distintas en cada deudor en virtud de la separación de procedimientos seguidos con cada responsable. Así, el mero hecho de que las varias notificaciones del acto de derivación no se produzcan el mismo día va a generar que los plazos del periodo voluntario de cada deudor responsable no se cierren al mismo tiempo de suerte que, algún responsable se encontrará todavía en periodo voluntario, mientras que otro estará ya en periodo ejecutivo, habiéndose devengado los correspondientes recargos e intereses. El pago hecho por el primero extinguirá la deuda de todos los demás, pero los recargos e intereses ya nacidos son exigibles respecto de aquel que no hizo el pago en el periodo voluntario que se le concedió.

Este enfoque del problema no solo produce el efecto señalado sino que también, a consecuencia de la separación de procedimientos y de actuaciones con cada responsable, existen otras consecuencias tales como la ineficacia que tiene para los demás responsables cualquier resolución o sentencia que hubiese anulado un acto de derivación de responsabilidad en un recurso interpuesto por un responsable *("....la resolución de un recurso o reclamación interpuesto contra un acuerdo de declaración de responsabilidad, en lo que dicha resolución se refiera a las liquidaciones a las que alcance el presupuesto de hecho, no afectará a aquellos obligados tributarios para los que las liquidaciones hubieran adquirido firmeza"), así como la ineficacia frente a los demás responsables de las "solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación*" efectuadas y obtenidas por uno de ellos (además de las previsiones de la LGT al respecto, la Resolución del TEAC Sección Vocalía 11ª, Resolución de 6 Oct. 2010, rec. 1857/2009 Nº de Recurso: 1857/2009,

acogiendo lo dicho en la SAN de 17 May. 2010 recaída en el recurso 513/2008, afirma que, en estos casos, "*no implica obviamente la necesidad de cobrar varias veces el importe de la deuda, ni de «cuadruplicar» las garantías de que se trate. La única garantía que se exige es la que avala el cumplimiento por cada concreto deudor de aquellas obligaciones que exclusivamente le competan, garantía que respecto al deudor hoy recurrente no ha prestado hasta la fecha nadie*").

Tales efectos se pueden derivar de la forma en que se configura jurídicamente la posición de solidaridad en la deuda, pues al disponer el artículo 1140 del Código civil que "*La solidaridad podrá existir aunque los acreedores y deudores no estén ligados del propio modo y por unos mismos plazos y condiciones*", se ha entendido que la obligación solidaria no es una sola obligación con pluralidad de deudores, sino de pluralidad de obligaciones con diversos sujetos, siendo el nexo de unión la identidad en la prestación, lo que quiere decir que el acreedor solo puede obtenerla una sola vez (STS 26-12-2001. AC 224/2002. Rec. Nº 2565/1996).

Ahora bien, hemos de decir al respecto que la posición de solidaridad que se contempla en la LGT en el caso de pluralidad de responsables, no es la que se contempla en el artículo 35.7 de la LGT (antes apartado 6º), pues ni su contenido, ni su desarrollo reglamentario artículo 106 del RGIAT), resultan aplicables a estos casos, dado que la primera dispone:

> *"La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa…*
>
> *Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho trasmitido".*

Es decir, esta especie de litisconsorcio pasivo que se impone en la vía administrativa de gestión, y que posiblemente evitaría las consecuencias señaladas de multiplicar el devengo de intereses y de recargos, aunque generando otros efectos no deseables, no es precisamente la solución que ha previsto la LGT en los casos de pluralidad de responsables, pues, como hemos visto, en este caso, se sigue con cada sujeto un procedimiento separado.

II.3. OTRAS SOLUCIONES ANTERIORMENTE ADOPTADAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO

Una vez expuestos los términos del problema suscitado ante este Consejo así como los fundamentos en los que se puede amparar la respuesta que se ha elaborado por parte del TEAC, vinculando al resto de la Administración gestora, hemos, al menos, de señalar la conveniencia de explorar otras posibles soluciones que pudieran ser más proporcionadas a la verdadera realidad de los hechos en presencia.

A este fin comenzaremos por examinar los antecedentes de la LGT y alguna de las normas, no vigentes, contenidas en el derecho foral de Bizkaia ya que en ellas se apuntaba una solución distinta.

En concreto, la Ley General Tributaria (1963) en la redacción que le atribuyó la Ley 25/1995, de 20 de julio, decía:

> *"Artículo 37. (…)*

3. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones pecuniarias, salvo precepto legal en contrario.

El recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente.

4. (…)

Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago, la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Ley y la deuda le será exigida en vía de apremio.

(….)

6. Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos."

Una redacción muy similar era la que contenía el artículo 37 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia (NF 3/1986), cuando ordenaba:

"3. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones.

El recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Norma Foral sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente.

4. (….)

Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago, la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Norma Foral y la deuda le será exigida en vía de apremio."

Pues bien, en relación con esta última disposición, y al efecto de interpretar su correcto sentido, se dictó la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 29 de diciembre de. 2008 (rec. 764/2007 Ponente: Murgoitio Estefanía, Luis Javier).

En el caso, la responsabilidad fue derivada a la mercantil actora, a la vez que se declaraba responsables subsidiarios a dos personas físicas, resultando deudores en distinta medida de una suma total de 35.838,77 Euros, que fue íntegramente satisfecha por una de ellas, Don MMM (quien pagó en periodo voluntario para él, pero cuando la deuda ya estaba para otros en periodo ejecutivo). Después la Administración reclama estos recargos a todos los demás responsables. Uno de ellos era el recurrente.

En relación con ello dice el Tribunal:

"TERCERO.- En cuanto al fondo, el punto de vista sostenido por la Administración demandada quedaba fundamentado en razones de derecho ….y puede sintetizares del modo que sigue, el artículo 37.3 de la Norma Foral General Tributaria entonces vigente señalaba que el recargo de apremio solo le sería exigible al responsable en el caso de que transcurriera el período voluntario sin efectuar el pago, momento en que la responsabilidad se extenderá automáticamente al susodicho recargo. Es decir, …… lo que se atribuye al responsable subsidiario es el originario recargo de apremio impuesto al obligado principal.

Ahora bien, tal lógica normativa, plenamente diáfana cuando se trata de un solo responsable, viene a ofrecer pautas de aplicación mucho más complicadas cuando concurren varios responsables subsidiarios, como es el caso de estos autos. Ocurre, en efecto, que entre ellos se establecen unas manifiestas relaciones de solidaridad derivadas del articulo 37.6 NF según el cual, «cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos».

Partiendo de ello, el régimen obligacional que se origina, a falta de disposición jurídico-tributaria expresa, habrá que encontrarlo en el derecho civil común, --art. 9.2 NFGT--, lo que remite al Artículo 1.145 del Código Civil, a cuyo tenor, «el pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación», que es lo que la parte recurrente proclama, aún sin hacer especifica alusión a esta figura obligacional. Puede decirse que, desde dicha perspectiva, y en la medida en que las quince deudas tributarias reclamadas, --en conjunto o en parte--, a cada responsable subsidiario, eran las mismas, y fueron satisfechas por uno de ellos, ….tal deuda se habrá extinguido respecto de los demás obligados, subsidiarios frente a la Administración y solidarios entre sí.

No obstante, asumiendo claramente esa lógica, lo que sigue argumentando el TEA Foral en el Quinto de los Fundamentos de su Acuerdo es que, como en el momento de pagarse esa deuda principal por uno de los obligados, ya se había producido la incursión en el recargo de apremio para los otros responsables, por haberse agotado el periodo voluntario, tales recargos resultan exigibles de manera autónoma y ajustada a derecho, a diferencia de lo que ocurriría si el pago se hubiese producido cuando los otros se encontraban todavía en periodo voluntario.

La pregunta inevitable entonces es la de si cabe que se acumulen varios recargos de apremio e intereses de demora con relación a una deuda principal de 35.833,77 Euros, como si se estuviese ante una deuda mancomunada o acumulativa de más de 81.000 Euros.

Considera la Sala que el planteamiento que así se formula no es plenamente coherente con la relación de solidaridad a que nos venimos refiriendo. La deuda que solidariamente asumían los codeudores en el momento del pago estaba constituida por el total del principal más el recargo de apremio en el modo antes expuesto que derivaba del articulo 37.3 NF, y lo que la Administración recaudatoria no estará facultada para exigir es el referido recargo de forma acumulada a cada uno, pero si podrá exigirlo, de acuerdo con el principio de la obligación solidaria, a cualquiera de ellos mientras no haya sido satisfecha esa parte accesoria de la deuda.

Ahora bien, --y en este punto no coincidimos con lo que parece dar a entender el TEA Foral--, bastaría con que el responsable Sr. MMM o cualquiera de los otros dos hubiese pagado o pague tales recargos, para que también esa exacción quedase extinguida respecto de la totalidad de deudores, sin ser sostenible que se está ante una deuda propia, múltiple y autónoma, como sugiere la Administración demandada".

Como se deduce de lo anterior, con la regulación contenida en la LGT de 1963, casi idéntica a la Norma Foral expuesta, era posible dar al problema ahora examinado una respuesta que eliminaría el efecto denunciado como desproporcionado y, por ello, injusto, pues se devengaría, también en estos casos, un solo recargo que, nacido solamente por causa del impago de uno

solo de los responsables sería exigible a cualquiera de ellos, siempre sin afectar a la acción de reembolso que internamente puedan ejercitar entre sí.

Además, entendemos que esta forma de abordar el problema podría ser compatible con las disposiciones contenidas en la LGT actualmente vigente pues, en el artículo 174 (Declaración de responsabilidad), en su apartado 6, se ordena:

> *6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta ley.*
>
> *Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley."*

Efectivamente, el término "extensión", en el ámbito de la responsabilidad tributaria tiene una clara significación que nos remite a lo que se disponía en el ya citado artículo 37.3 de la LGT de 1963 ("*Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago, la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Ley y la deuda le será exigida en vía de apremio*").

Por otra parte, esta interpretación de la Ley tampoco estaría en contradicción con la forma en que se expresa el artículo 41. 3 de la LGT, pues en ella no se afirma que se devenguen o nazcan los recargos e intereses, sino solamente que "*se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan*".

Ahora bien, no se nos oculta que esta última solución o posibilidad, también provocaría otros efectos que, siendo coherentes con el régimen de las obligaciones solidarias, serían difíciles de justificar ante un contribuyente y que han sido eliminados en la doctrina del TEAC a que hicimos alusión anteriormente, pues para el TEAC, cada sujeto sería exclusivamente responsable de los recargos e intereses que se hubiesen generado por causa suya, mientras que en la solución deducida de la LGT de 1963, se llegaba al caso en el que un sujeto declarado responsable que hubiese satisfecho la deuda principal en el periodo voluntario que se le concedió al efecto, hubiese de hacer frente a un recargo e intereses que hubiesen nacido a consecuencia del impago de otros responsables a quienes se derivó la responsabilidad con anterioridad a la notificación que se hizo al primero.

Obviamente el tema no es fácil de resolver pues, si se considera que la deuda derivada cuando resulta impagada crece con los recargos –respecto de los intereses la cuestión es más compleja- que se han exigido al deudor principal, es posible concluir que todos los responsables deben hacer frente a estos recargos, aunque se evite su multiplicación por un número indefinido. Pero, si se considera que la deuda que se deriva no crece a causa del impago, pues los recargos e intereses que entonces se devengan solo guardan relación con el sujeto que no ha pagado, la consecuencia que aparece es la de admitir que habrá tantos recargos o intereses como sujetos no hubieren pagado en plazo, si bien cada uno solo deberá hacer frente a las obligaciones accesorias generadas por su exclusiva causa.

Este Consejo a través del presente informe quiere poner de manifiesto su preocupación por los efectos negativos y desproporcionados que, en algunos casos, puede derivarse de la exigibilidad de una pluralidad de obligaciones accesorias en los términos expuestos.

INFORME III/2012

INFORME SOBE EL CÓMPUTO DE PLAZOS POR MESES O AÑOS, CON ESPECIAL REFERENCIA A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

La cuestión del cómputo de plazos ha resultado en determinados momentos históricos conflictiva, pues no siempre ha habido una normativa homogénea y por otro lado los renvíos de unas normas a otras en ocasiones han generado confusión, cuando no errores. En estos momentos, la legislación tampoco permite pensar que el régimen del cómputo de plazos sea homogénea, tal y como trata de ponerse de relieve en el presente informe, con las graves consecuencias que para los administrados puede tener según el criterio que se siga.

III.1. LEGISLACIÓN VIGENTE

Para hacerse una idea acabada de la situación actual, es conveniente relacionar y transcribir los preceptos legales vigentes que pueden ser tenidos en cuenta, y que son el art. 5.1 del C. Civil (redacción de 1974), art. 185 de la LOPJ de 1985, 46 de la LJCA de 1998, y art. 48 de la LRJPAC, de 1992, en la redacción dada por la Ley 4/1999.

Según el art. 5.1 del CC, "*1. Siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días, a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, el cual deberá empezar en el día siguiente; y si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes*".

Según el art. 185.1 LOPJ, "*1. Los plazos procesales se computarán con arreglo a lo dispuesto en el Código Civil. En los señalados por días quedarán excluidos los inhábiles*".

Conforme al art. 46.1 de la LJCA, "*1. El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo será de dos meses contados desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expreso. Si no lo fuera, el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquel en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto*".

Conforme al art. 48 de la LRJPAC, apartados 1 a 4, y bajo la rúbrica: Cómputo.

> *"1. Siempre que por Ley o normativa comunitaria europea no se exprese otra cosa, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos.*
>
> *Cuando los plazos se señalen por días naturales, se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones.*
>
> *2. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquél en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquél en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquél en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.*
>
> *3. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.*

4. Los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquél en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquél en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo".

Hasta aquí la legislación vigente, siendo conveniente hacer referencia a conflictos que se han dado en relación con la interpretación de cómputos de plazos, pues no es una cuestión que haya surgido con exclusividad a la luz de la legislación anteriormente transcrita, como por ejemplo evidencia el título y el contenido de estos trabajos: BERMEJO VERA, Inseguridad en el cómputo de los plazos. El binomio días hábiles–días inhábiles, «RAP», núm. 73, 1974, pp. 179 y ss.; GÓMEZ DE ENTERRIA, Meses naturales y meses de treinta días en el plazo de iniciación del proceso administrativo, «RAP», núm. 39, 1962, pp. 267 y ss.; GONZÁLEZ NAVARRO, Cómputo de plazos y recurso de reposición, «RAP», núm. 53, 1967, pp. 333 y ss.

III.2. CONFLICTOS INTERPRETATIVOS PREVIOS Y APROBACIÓN DE LA LEY 30/92

La transcrita legislación vigente, ha sido objeto de interpretaciones dispares, pero también la precedente, y con una "una jurisprudencia contradictoria y desafortunada", como ha dicho GONZÁLEZ PÉREZ. Por las diferencias primero con el CC, cuando el Título Preliminar anterior a la redacción en 1974, disponía en su art. 7 que "Si en las leyes se habla de meses, días ó noches, se entenderá que los meses son de treinta días, los días de veinticuatro horas, y las noches desde que se pone hasta que sale el sol. Si los meses se determinan por sus nombres, se computarán por los días que respectivamente tengan", y las diferencias que resultaban con la LPA, en concreto el art. 59 (Los plazos se contarán siempre a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate) y 60 (1. Siempre que no se exprese otra cosa, cuando los plazos se señalen por días se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los feriados. 2. Si el plazo se fija en meses, éstos se computarán de fecha a fecha. Si en el mes del vencimiento no hubiere día equivalente a aquel en que comienza el cómputo se entenderá que el plazo expira el último día del mes. Si en años, se entenderán naturales en todo caso). Diferencias que desaparecieron en 1974, en gran medida con la nueva redacción del art. 5 CC antes transcrito.

La redacción del art. 48 en la ley 30/1992, no aportó elementos diferenciadores, pues en lo que aquí afecta, dispuso:

"2. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán de fecha a fecha. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

3. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

4. Los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate o, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 44.5.

Los restantes plazos se contarán a partir del día de la notificación o publicación del correspondiente acto salvo que en él se disponga otra cosa y, respecto de los plazos para iniciar un procedimiento, a partir del día de la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente".

Con esta redacción se equiparaban los meses a los años (de fecha a fecha, criterio que regía para los meses, mientras que antes para los años se entendían naturales), pero además se expresaba

con rango de ley el significado que la jurisprudencia le daba a la expresión "de fecha a fecha", contar a partir del día de la notificación como *dies a quo*, y que el *dies ad quem* es el equivalente del mes o año siguiente al que comienza, es decir, el equivalente al de la notificación.

Como dice MARTIN REBOLLO, sobre qué hay que entender por cómputo "de fecha a fecha", una versión muy extendida y que puede considerarse consolidada entiende que el plazo termina el mismo día hábil del mes en que se practicó la notificación, afirmando: "Presupone este planteamiento un concepto de mes <natural>, de modo que si el plazo comienza el día siguiente de la publicación o notificación, según el art. 46.1 de la Ley Jurisdiccional, finaliza el último día hábil que coincida con aquél que se realizó la notificación" (*Leyes administrativas*, Aranzadi).

Estando así las cosas, se dio trámite a la modificación de la Ley 30/92 en 1994, de cuya evolución damos cuenta a continuación.

III.3. TRAMITACIÓN PARLAMENTARIA DE LA LEY 4/1999.

El *proyecto de ley* presentado por el Gobierno sólo pretendía modificar el apartado núm. 4, pues la redacción que pretendía para los cuatro primeros apartados era la siguiente:

> *"Artículo 48. Cómputo.*
>
> *l. Siempre que por ley o normativa comunitaria europea no se exprese otra cosa, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos.*
>
> *Cuando los plazos se señalen por días naturales, se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones.*
>
> *2. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán de fecha a fecha. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.*
>
> *3. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.*
>
> *4. Los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo.*
>
> *Los restantes plazos se contarán desde la fecha de la notificación o publicación del correspondiente acto salvo que en él se disponga otra cosa o desde la fecha en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo".*

Contrastándose con la redacción que pretendía sustituir, se aprecia que la diferencia se encontraba en precisar el cómputo para los casos de estimación o desestimación por silencio administrativo, frente a la remisión al artículo 44.5 y a la mención de los plazos para iniciar un procedimiento, a partir del día de la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente, que contenía el art. 48.4. Con lo cual se dejaba inalterado el régimen del cómputo previsto para los plazos por meses o años, y se seguía manteniendo el criterio de fecha a fecha computando desde la notificación.

En la tramitación parlamentaria, hubo dos enmiendas que afectaban a este artículo, las 110 y 141. La primera, del Grupo socialista, pretendía la supresión de la modificación proyectada, en coherencia con otras enmiendas presentadas, motivándose así: "Conveniencia de mantener la

redacción del vigente artículo 48". La 141, del Grupo Parlamentario Coalición Canaria, era de modificación de la redacción del punto 4, siendo del siguiente tenor:

"ENMIENDA

Al artículo 1.12. Punto 4, párrafo segundo

De modificación.

«Los restantes plazos se contarán a partir del día de la notificación o publicación del correspondiente acto salvo que en él se disponga otra cosa, o a partir de aquél en que se produzca la estimación presunta o la desestimación por silencio.»

JUSTIFICACION

El Proyecto de Ley, en su apartado 4, regula el dies a quo o término inicial en el cómputo de los plazos, distinguiendo al efecto entre los plazos señalados por días (párrafo primero) y los señalados por meses o años (párrafo segundo).

Respecto a los plazos señalados por días, el dies a quo se determina por el día siguiente a aquél en que surta efectos al acto (por notificación o publicación); por el contrario, respecto a los plazos señalados por meses o años, el dies a quo se determina por el día en que surta efectos al acto, a excepción de los casos de silencio, en los que el dies a quo se determina por el siguiente al que surte efectos el acto.

Tal excepción, en los casos de silencio, se considera inconveniente, al introducir variaciones en una institución que se debe regir por la certeza y seguridad jurídica, estimándose más procedente que en los plazos señalados por meses o años, aún en los supuestos de silencio, el cómputo del dies a quo sea el general para tales casos, esto es, el día en que surtan efectos, que será el del vencimiento del plazo máximo en que deba dictarse y notificarse la resolución expresa (artículo 43.5 de la Ley)".

El Informe de la ponencia mantuvo el texto del proyecto de ley presentado por el Gobierno, pero en el debate de la Comisión (DIARIO DE SESIONES DEL CONGRESO DE LOS DIPUTADOS, COMISIONES Año 1998 VI Legislatura Núm. 522), Sesión núm. 20 celebrada el miércoles, 30 de septiembre de 1998, para "Emitir dictamen, a la vista del informe elaborado por la Ponencia, sobre el proyecto de ley de modificación de la Ley 30/1991, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común" (número de expediente 121/000107), se dio la siguiente intervención de la Diputada Sra. RUBIALES TORREJÓN en relación con la enmienda 110, y según consta:

"La enmienda número 110 es al artículo 48, y referida al cómputo de los plazos. Aquí solamente quiero advertir que hay una contradicción, como expuso el señor Silva, con la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que, asimismo, hay que resolver necesariamente. La Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa dice en el artículo 46 que el plazo para el contencioso es de dos meses contados desde el día siguiente y en el texto que estamos haciendo decimos que es a partir del día siguiente. Creo que esto va a dar lugar a cantidad de conflictos, a problemas de inseguridad jurídica y a que los particulares, los ciudadanos no sepan el plazo que rige. El recurso contencioso no es un recurso administrativo, sino procesal y se regiría, por tanto, por sus normas propias y específicas, a no ser que digamos lo contrario en esta disposición. Este es otro tema que desde nuestro punto de vista hay que resolver necesariamente en ulteriores trámites

parlamentarios, y si pudiéramos hacerlo de aquí al Pleno, mejor que mejor, porque creo que el resto de grupos estarían también de acuerdo con lo mismo".

En el momento de la votación en el citado Diario de sesiones consta: "Vamos a votar la enmienda *in voce* que hace referencia al artículo 48, propuesta por el Grupo Popular y por el Grupo Socialista.

Efectuada la votación, dijo

El señor PRESIDENTE: Queda aprobada por unanimidad".

Habiendo sido una enmienda *in voce*, no consta en el índice de enmiendas, ni tampoco en el Diario de sesiones, siendo el texto del Dictamen de la Comisión (BOCG. Congreso de los Diputados Núm. A-109-14 de 07/10/1998) el que ofrece el texto de la enmienda aprobada, donde se da nueva redacción al número 2 y se suprime el párrafo del número 4 que se refería a los restantes plazos, quedando el precepto como finalmente fue aprobado y está en vigor.

Es más, la nueva redacción del art. 48 dada por el Congreso, sirvió para justificar una enmienda en el Senado para modificar el art. 115, en la que se propuso la adición en el apartado 1 del inciso: «siguiente a aquél», a continuación de: «a partir del día», que prosperó, como se desprende de la lectura de dicho precepto hoy vigente.

A la vista de todo lo anterior sí queda claro que se quería introducir una modificación en relación con los actos por silencio administrativo, pero respecto de lo demás, atendida la justificación de enmiendas y explicación en el debate (no se olvide que la intervención en el debate de la Comisión era en representación del grupo que pretendía la supresión de la modificación respecto de la redacción inicial), no es posible con certeza conocer la intencionalidad, pues el criterio de fecha a fecha era ya aplicable en los recursos procesales por la remisión de la LOPJ al Código Civil, y en los procedimientos administrativos se interpretaba auténticamente qué entender por fecha a fecha, computar desde el día de la notificación, siendo esta y no otra cosa la que se venía haciendo, y se sigue haciendo para computar el plazo conforme a la LJCA. Pero la redacción del art. 48.2, y la modificación del art. 48.4 son las que son, dicen lo que dicen, sin perjuicio de que si no se hace abstracción de anteriores interpretaciones jurisprudenciales pudiera pensarse que dice cosa distinta.

Dicho con cierta plasticidad: ante una muerte causada por tercero hay un hecho cierto, la existencia de un cadáver, pero que sea calificada la acción como homicidio o asesinato, donde también interviene la intencionalidad, no altera la evidencia de la muerte, ni aunque la acción que la causó haya sido imprudente.

El art. 48. 2 ahora dispone: "*2. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquél en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquél en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.*

Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquél en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes".

Redacción que es sensiblemente diferente a la prexistente: "*2. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán de fecha a fecha. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.*

…4…

Los restantes plazos (los no fijados por días) se contarán a partir del día de la notificación o publicación del correspondiente acto salvo que en él se disponga otra cosa y, respecto de los plazos para iniciar un procedimiento, a partir del día de la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente".

El art. 5 CC comienza su redacción disponiendo que "*Siempre que no se establezca otra cosa*", para después también disponer que "*y si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha*". Este criterio se fijaba también en la Ley de procedimiento Administrativo de 1958, al disponer su art. 60 que "*Si el plazo se fija en meses, éstos se computarán de fecha a fecha*", mandato que subsistió con la aprobación de la Ley 30/92, como acabamos de transcribir, pero que ahora ya no se encuentra en la vigente, salvo que se entienda que de fecha a fecha es entre la del inicio del cómputo y su equivalente del mes siguiente. Parece, pues, que se ha establecido otra cosa, algo que por otro lado contempla como posible el mismo Código Civil.

III.4. INTERPRETACIONES JURISPRUDENCIALES POSTERIORES A LA APROBACIÓN DE LA LEY 4/1999

La nueva redacción ha seguido dando lugar a una jurisprudencia contradictoria sobre el mismo, con la secuela de inadmisibilidades a que da lugar. Valga citar entre las sentencias que entienden que no se produjo cambio alguno, pues tampoco lo pretendía el legislador según se dice en muchas de ellas, la sentencia del tribunal supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 3ª), de 15 de diciembre de 2005, recurso 592/2003, fj 3º (ponente Excmo. Sr. Manuel Campos Sánchez-Bordona), a la que se remiten otras dictadas posteriormente (incluso considerando que no es necesario fijar o doctrina legal unificadora a pesar de los criterios dispares de tribunales inferiores, por ser un criterio consolidado, como ocurre en la sts 364/2010, de 9 de febrero), razonándose en aquélla:

> *"La reforma legislativa de 1999 tuvo el designio expreso –puesto de relieve en el curso de los debates parlamentarios que condujeron a su aprobación– de unificar, en materia de plazos, el cómputo de los administrativos a los que se refiere el artículo 48.2 de la Ley 30/1992 con los jurisdiccionales regulados por el artículo 46.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en cuanto al día inicial o dies a quo: en ambas normas se establece que los «meses» se cuentan o computan desde (o «a partir de») el día siguiente al de la notificación del acto o publicación de la disposición. En ambas normas se omite, paralelamente, la expresión de que el cómputo de dichos meses haya de ser realizado «de fecha a fecha».*
>
> *Esta omisión, sin embargo, no significa que para la determinación del día final o dies ad quem pueda acogerse la tesis de la actora. Por el contrario, sigue siendo aplicable la doctrina unánime de que el cómputo termina el mismo día (hábil) correspondiente del mes siguiente. En nuestro caso, notificada la resolución el 17 de enero y siendo hábil el 17 de febrero, éste era precisamente el último día del plazo. La doctrina sigue siendo aplicable, decimos, porque la regla «de fecha a fecha» subsiste como principio general del cómputo de los plazos que se cuentan por meses, a los efectos de determinar cuál sea el último día de dichos plazos.*
>
> *Sin necesidad de reiterar en extenso el estudio de la doctrina jurisprudencial y las citas que se hacen en las sentencias de 25 de noviembre de 2003 (recurso de casación 5638/2000 SIC), 2 de diciembre de 2003 (recurso de casación 5638/2000) y 15 de junio de 2004 (recurso de casación 2125/1999) sobre el cómputo de este tipo de plazos, cuya*

conclusión coincide con la que acabamos de exponer, sentencias a las que nos remitimos, nos limitaremos a reseñar lo que podría ser su síntesis en estos términos:

A) Cuando se trata de plazos de meses (o años) el cómputo ha de hacerse según el artículo quinto del Código Civil, de fecha a fecha, para lo cual, aun cuando se inicie al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición, el plazo concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes (o año) de que se trate. El sistema unificado y general de cómputos así establecido resulta el más apropiado para garantizar el principio de seguridad jurídica.

B) El cómputo del día final, de fecha a fecha, cuando se trata de un plazo de meses no ha variado y sigue siendo aplicable, según constante jurisprudencia recaída en interpretación del artículo 46.1 de la vigente Ley Jurisdiccional, de modo que el plazo de dos meses para recurrir ante esta jurisdicción un determinado acto administrativo si bien se inicia al día siguiente, concluye el día correlativo al de la notificación en el mes que corresponda.

Esta interpretación del referido artículo 46.1 de la Ley Jurisdiccional es igualmente aplicable al cómputo administrativo del día final en los plazos para interponer el recurso de reposición, a tenor de los artículos 117 y 48.2 de la Ley 30/1992 después de la reforma introducida en el segundo de ellos por la Ley 4/1999, pues precisamente el objeto de la modificación fue parificar el régimen de la Ley 30/1992 con el de la Ley 29/1998 en la materia".

Cabe recordar que la Ley 30/92 en este punto no innovó materialmente nada respecto de la Ley de 1958, y la parificación vino de mano de la modificación del Código Civil en 1974. Ciertamente esta sentencia y toda la que sigue esta corriente mayoritaria, en muchas ocasiones se formula respecto del cómputo del plazo para la interposición de recurso contencioso, aplicando el art. 46 LJCA, sin perjuicio de que en otros casos también aplique ese mismo criterio para el cómputo de plazos administrativos.

Ahora bien, lo cierto e incontestable es que el criterio jurisprudencial expuesto no es unánime en el seno del propio Tribunal Supremo, al margen de las numerosas diferencias con sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, pues la jurisprudencia transcrita no tuvo en cuenta lo que ya el mismo Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), había reflexionado en sentencia de 5 junio 2000, recurso núm. 5933/1995 (Ponente: Excmo. Sr. Pascual Sala Sánchez), y aun cuando el problema a resolver estaba en relación con un plazo de interposición de recurso contencioso, en los siguientes términos:

"Es cierto –y esto constituye un argumento de la Sala con ánimo de examinar el problema en su totalidad– que la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, de 26 de noviembre, con el propósito de eliminar las dudas que había suscitado el art. 60.2 de la Ley Procedimental de 1958 cuando, si bien establecía el cómputo de fecha a fecha para los plazos administrativos fijados en meses y la finalización del plazo el último día del mes «si en el mes del vencimiento no hubiere día equivalente a aquel en que comienza el cómputo» (comienzo referido al día siguiente a aquel en que hubiera tenido lugar la notificación o publicación del acto de que se tratase con arreglo al art. 59), determinó, «para los restantes plazos» –art. 48.4, párrafo 2º–, que se contarían «a partir del día de la notificación o publicación del correspondiente acto, salvo que en él se disponga otra cosa», y cierto, también, que la Ley 4/1999, de 13 de enero, ha dado nueva redacción al expresado art. 48 y, en cuanto

ahora interesa, ha previsto, en términos generales, no el cómputo de fecha a fecha para los plazos administrativos previstos en meses o años, sino el cómputo en este caso «a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate» y, además, que «si en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes», con lo que parece haber cambiado de criterio en el mencionado supuesto de plazos administrativos expresados en meses o años, pero no es menos cierto que, por un lado, esta modificación tampoco, por razón de su fecha, sería de aplicación al caso aquí enjuiciado y que, por otra parte, sería una modificación sólo aplicable al cómputo de plazos en el procedimiento administrativo, en ningún caso trasladable al de los plazos jurisdiccionales, que continúan rigiéndose por lo prevenido en la Ley Orgánica del Poder Judicial y en el Código Civil, en los términos ya analizados y con la interpretación jurisprudencial expuesta".

Este último criterio ha sido reiterado por el Tribunal Supremo (Sala de lo contencioso-administrativo, sec. 4ª), atendiendo a la literalidad del precepto, y sin hacer referencia alguna a la producción de cambio de criterio jurisprudencial, en la Sentencia de 24 de junio de 2011, recurso 2899/2007 (F.J. 3º, ponente Excmo. Sr. Enrique Lecumberri Martí), donde se señala:

"Entre los distintos argumentos que utiliza la sociedad recurrente para la prosperabilidad de su pretensión casacional, sólo es atendible el que hemos resumido anteriormente acerca de la conculcación de los artículos 142.4 y 48.2 de la Ley 30/1992, y en concreto del último de los preceptos citados, pues, acreditado en autos que el día siete de octubre de mil novecientos noventa y nueve se notificó … El dies "a quo" comenzaba a partir del día siguiente en que procedió aquella notificación, es decir, el ocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve, pues, según la regla tradicional "dies a quo non computator in término", los plazos para interponer recursos administrativos y contencioso-administrativos se contarán a partir del día siguiente a aquel que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate -artículo 48.4 de la Ley 30/1992 - y el "dies ad quem" termina el último día del plazo que sea hábil, pues, cuando sea inhábil, se entenderá prorrogado el plazo al primer día hábil siguiente; regla que es válida para los plazos dados por meses o años y también para los dados por días, salvo que, por excepción, incluyan en el cómputo los inhábiles -artículo 48.1 de la Ley 30/1992 -, y en el caso que enjuiciamos es un hecho incuestionable, que el día ocho de octubre de dos mil era domingo y el día siguiente era festivo en la Comunidad Valenciana, por lo que la reclamación por responsabilidad patrimonial se formuló dentro del plazo establecido en el artículo 142.4 de la tantas veces citada Ley 30/1992".

Como ha señalado MARTIN REBOLLO, la reforma del art. 48 por la Ley 4/99, incide de manera ambigua. "Caben al menos dos interpretaciones. Una primera interpretación sistemática concluiría en que se ha vuelto a la situación anterior a 1992, de modo que el cómputo de los plazos coincide ahora en el ámbito administrativo y en el judicial (art. 46LJCA): inicio a partir del día siguiente a la notificación y cómputo "de fecha a fecha", esto es, finalización el mismo día de la notificación. Es posible, sin embargo, una segunda interpretación <*pro actione*> que, a partir de una lectura literal del precepto, ampliaría en un día el cómputo de los plazos administrativos. Y ello, porque el inicio del cómputo está claro que comienza <a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación> (ya no el mismo día de la notificación) pero los plazos no se computarían propiamente de fecha a fecha, sino que finalizarían en el día equivalente <a aquel en que se comienza el cómputo> (inciso final). Y de ser así eso supondría que el plazo acabaría

el último hábil que coincida con el día siguiente a aquel en que se realizó la notificación. Lo que supone un día más. La desaparición de la expresión <de fecha a fecha>, que sí estaba en el texto inicial, da pie a estas encontradas posibilidades interpretativas" (en la anotación al art. 48 de la LRJ-PAC en su edición de Leyes Administrativas, Aranzadi).

III.5. DIFERENCIAS ENTRE EL CÓMPUTO DE PLAZOS PROCESALES Y ADMINISTRATIVOS

Como se ha indicado, una de las ideas fuerza para sostener que la nueva redacción del art. 48.2 LRJPAC no quiso alterar el cómputo de plazos para los fijados por meses o años, y que el *dies ad quem* es el equivalente al que se practicó la notificación, es que hay una paridad entre los plazos procesales y los administrativos, pues en los primeros así resulta de la remisión al Código Civil para el cómputo de fecha a fecha.

Sin embargo, al margen de cuanto se ha dicho hasta aquí, y cuanto se expondrá después, esa paridad no es absoluta en materia de cómputo de plazos, esto es, la proclamada paridad es como mucho una verdad parcial. Para los plazos que se computan por días es cierto que comienza el cómputo a partir del día siguiente, y que se computan los hábiles, y aquí encontramos una nueva diferencia, pues en la actualidad y desde la Ley Orgánica 2/2003, de 23 de diciembre, que dio nueva redacción al art. 182 LOPJ, se dispuso que también son inhábiles los sábados, algo que no ocurre para el cómputo de un plazo administrativo, donde los sábados son hábiles.

La reiterada afirmación de la equivalencia de plazos procesales y administrativos podría hacer creer, a quien tantas veces la oiga, que esa es razón suficiente para entender que los sábados son inhábiles, pues así se dice expresamente en la legislación procesal, lo que le conduciría a un error de graves consecuencias.

No obstante, profundizando si se quiere en la indeterminación, cuando no en la inseguridad jurídica, en aras de una interpretación sistemática, también podría sostenerse que los sábados son inhábiles en los plazos administrativos por días, pues aunque el art. 48.1 excluye del cómputo los domingos y los declarados festivos, también es cierto que comienza su redacción disponiendo que "Siempre que por ley o normativa comunitaria europea no se exprese otra cosa…", y el Reglamento (CEE, Euratom) nº 1182/71 del Consejo, de 3 de junio de 1971, por el que se determinan las normas aplicables a los plazos, fechas y términos, en su art. 2.2 dispone que "Por días hábiles se entenderá, para la aplicación del presente Reglamento, todos los días menos los días festivos, los domingos y los sábados". Ahora bien, como sólo es aplicable a los efectos del citado Reglamento, no puede sostenerse con fundamento que los sábados sean inhábiles en los procedimientos administrativos españoles, pero sí para los procedimientos que se sigan en ejecución del Derecho comunitario.

Pero, no acaban aquí las diferencias, pues conforme al art. 183 LOPJ, "*Serán inhábiles los días del mes de agosto para todas las actuaciones judiciales, excepto las que se declaren urgentes por las Leyes procesales*", por lo que a los efectos de la interposición de un recurso contencioso administrativo el mes de agosto es inhábil, mientras que tal circunstancia no tiene lugar en los procedimientos administrativos, y esta diferencia afecta tanto a los plazos señalados por días, como por meses si entre ellos está total o parcialmente el mes de agosto.

De nuevo se aprecia, por tanto, que la pretendida paridad no es tal. Precisamente en relación con un problema habido en relación con la consideración del mes de agosto como inhábil, el Tribunal Constitucional, en Sentencia núm. 122/2007 de 21 mayo (reproduciendo lo que había dicho en otras anteriores), FJ.4 y 6, dijo:

"…en relación con los plazos y su cómputo, este Tribunal tiene declarado que la interpretación y aplicación judicial de una norma relativa al cómputo de plazos es una cuestión de legalidad ordinaria que, no obstante, puede adquirir dimensión constitucional cuando la decisión judicial suponga la inadmisión de un proceso o de un recurso o la pérdida de algún trámite u oportunidad procesal prevista en el Ordenamiento jurídico para hacer valer los propios derechos o intereses de parte con entidad suficiente para considerar que su omisión es determinante de indefensión, siempre que tal decisión haya sido adoptada partiendo de un cómputo en el que sea apreciable error patente, fundamentación insuficiente, irrazonable o arbitraria o que se haya utilizado un criterio interpretativo desfavorable para la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión recogido en el art. 24.1 CE (SSTC 179/2003, de 13 de octubre, F. 3; 222/2003, de 15 de diciembre, F. 2; 314/2005, de 12 de diciembre, F. 5; 57/2006, de 27 de febrero, F. 3; 162/2006, de 22 de mayo, F. 5, entre otras muchas)".

…

"Así pues, desde la perspectiva externa de control que corresponde a este Tribunal, bien por adolecer de una absoluta falta de motivación, bien, de admitirse la antes referida motivación por remisión, por apreciarse en ese caso en una manifiestamente insuficiente motivación ante la expresa y explícita determinación de los preceptos legales aplicables (arts. 212 LECrim, 183 y 184 LOPJ), lo que resulta determinante de un vicio de arbitrariedad (STC 22/2007, de 12 de febrero, F. 5) o, incluso, de irrazonabilidad, ha de concluirse que las resoluciones judiciales impugnadas han vulnerado el derecho de la demandante de amparo a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso al recurso (art. 24.1)".

Estos criterios del TC, sin embargo, no son desconocidos por el Tribunal Supremo, pues en alguna sentencia que ha declarado la procedencia de la inadmisibilidad los ha traído a colación, como por ejemplo en la de 28 de diciembre de 2005 (rec. 7706/2002), pero no es menos cierto que en apoyo de su planteamiento continúa con la invocación de otra sentencia de 1994, anterior por tanto a la modificación por la ley 4/1999, apuntando:

"Por su parte el Tribunal Supremo en sentencias como la de la de 16 de junio de 1994, dictada en recurso de apelación en interés de la Ley, señala: «Cuando un Tribunal aprecia, como es el caso, que el recurso de que conoce es extemporáneo, aunque sea por un solo día, no puede apelar a la levedad de este defecto para enervar la caducidad de la acción contenciosa-administrativa, que se produce por el transcurso del plazo legal para su ejercicio», ya que seguir este criterio y entrar a examinar el fondo del asunto «conduciría a desconocer abiertamente el principio de legalidad –art. 9.3 de la CE– y a olvidar algo tan importante como es nuestra sumisión, en calidad de miembros integrantes del Poder Judicial, al imperio de la Ley –art. 117.1 de la CE–»., manteniendo una doctrina errónea y gravemente dañosa para el interés general".

III.6. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS, Y EN CONCRETO DEL ART. 48.2.

Dispone el art. 3.1 del Código Civil que "*Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas*".

De este modo, cuando el sentido propio de las palabras de una norma ofrezca dudas en su interpretación debe acudirse al contexto, a los antecedentes históricos y legislativos, a la realidad social, y atendiendo a la finalidad de las normas, siendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo un complemento del Ordenamiento, pero no éste mismo. Una norma que establece un plazo para recurrir y así poder destruir la presunción de legalidad del acto que se recurre, tiene como finalidad la consecución de la justicia si se hace uso del recurso teniendo el acceso a la tutela judicial efectiva sin indefensión, y de la justicia, al menos formal, y seguridad jurídica si no se hace uso del plazo para recurrir, por resultar el acto inatacable una vez finalizado el plazo para ello.

En el cómputo de plazos, el *dies a quo* es relevante principalmente porque su fijación determinará el *dies ad quem* según sea su duración en cada caso, lo que es especialmente trascendente cuando la norma no fija expresamente el *dies ad quem*, como ocurre por ejemplo en la LJCA, pero el problema no es exactamente el mismo cuando la norma fija expresamente el *dies ad quem*, como es el caso de la LRJPAC desde su aprobación: "día equivalente a aquel en que comienza el cómputo".

Por tanto, establecido, por ejemplo, el plazo para recurrir en reposición o en la vía económico administrativa en un mes, hay que acudir a la norma que determina el régimen del cómputo de plazos administrativos, norma que tiene como finalidad determinar el tiempo en que el ciudadano puede discrepar del acto presuntamente legal para en su caso después acceder a los tribunales, y nos encontramos a día de hoy con el art. 48.2 LRJPAC, que dispone: "2. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquél en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquél en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquél en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes".

Este precepto, según el sentido de sus palabras, que en sí mismas no presentan ningún problema interpretativo, significa:

a) Fija el comienzo del cómputo o *dies* a quo en el día siguiente al que se practica la notificación.

b) Fija el fin del cómputo o *dies ad quem* en el equivalente a aquél en que comienza el cómputo.

c) Da solución al problema que puede plantearse cuando en el mes de vencimiento no haya día equivalente al del inicio.

¿Puede este precepto interpretarse en los mismos términos que el prexistente art. 48.4 LRJPAC? Además del tenor literal diferente, hay otro problema para entender que así fuera, pues ya no se dice que se computará de fecha a fecha, por lo que si se altera el *dies* a quo, también debe alterarse el *dies ad quem*.

¿Significa esto que se amplía o reduce el plazo respecto de la legislación prexistente? Frente a lo apuntado por la jurisprudencia mayoritaria y algún autor, debe responderse que el plazo ni se amplía, ni debe verse reducido por suprimirse en el cómputo el día de la notificación, sino que lo único que ocurre es que cambian el *dies* a quo y el dies ad quem, pero en número de días para recurrir se sigue disponiendo de los mismos, pues antes el inicio era el mismo día de la notificación y final el equivalente a éste, y ahora el día de la notificación no se puede recurrir aún, comienza el plazo el siguiente, y acaba el equivalente a éste.

La excepción, "si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente", para determinar el *dies ad quem*, en la redacción inicial de la Ley 30/92, por lo que a los meses se refiere, era relevante para las notificaciones producidas el 29, 30 y 31 de enero, 31 de marzo, 31 de mayo, 31 de agosto y 31 de octubre, pues en el mes posterior no hay día equivalente. Para la redacción vigente es relevante para las notificaciones efectuadas los días 28, 29 y 30 de enero, el 30 de marzo, 30 de mayo, 30 de agosto y 30 de octubre, en que comenzado el cómputo el día siguiente concluirá el último día del mes siguiente, pero si se notifica el 31 comenzará el 1, y como hay equivalente en todos los meses, concluirá el día 1 del mes siguiente.

En cuanto a interpretaciones doctrinales, además de cuanto se ha indicado en relación con la síntesis que realiza MARTIN REBOLLO, son muchos los autores que en sus manuales se limitan a transcribir el precepto legal, o siguen el criterio jurisprudencial mayoritario, como es el caso de GONZÁLEZ PÉREZ. Expresión paradigmática de ello es también el caso de GALLARDO CASTILLO, que en el comentario al art. 48 (*en Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común: comentarios*, Ed., Tecnos, 2010, pág 219), al abordar el cómputo por meses, comienza la exposición así: "La jurisprudencia ha precisado que la finalidad de la reforma… tuvo el designio expreso...", y después hace un resumen de esa línea jurisprudencial.

No obstante, otros autores, son de opinión distinta, pudiendo poner como ejemplo los siguientes. SALA SÁNCHEZ, XIOL RÍOS y FERNÁNDEZ MONTALVO, en Práctica Procesal Contencioso Administrativa"; TOMO III, 1999, pág 473-474, al tratar el cómputo dicen: "El nuevo texto (Ley 4/99) parece sustituir el cómputo de fecha a fecha desde el día de la notificación aunque el plazo comience a partir del día siguiente a ésta, por un sistema en el que el plazo por meses se computa a todos los efectos desde ese día siguiente y termina el día equivalente a éste del correspondiente mes, no el que correspondiera al de la notificación o publicación. No obstante, aunque esta conclusión pudiera ser válida para el cómputo de los plazos administrativos, sin embargo no lo es para la determinación de los plazos procesales o para la interposición del recurso contencioso administrativo...".

También CANTERO MARTÍNEZ (en la obra colectiva *El procedimiento administrativo* común, I, dirigidos por GARBERÍ LLOBREGAT, Tirant lo Blanch, 2007), se hace eco de las posiciones encontradas entre sentencias de distintos TSJ y la que califica como inconcusa (aunque hemos visto que no es tan firme, ni carente de contradicciones) jurisprudencia del TS, pero ante los cambios normativos en el art. 48.2 y 4 por la ley 4/99, entiende que no sería "difícil llegar a la conclusión de que, en primer lugar, el plazo comenzaría a partir del día siguiente a la notificación y a partir de ahí, computaría ya de fecha a fecha, aunque sólo sea por nuestra tradición jurídica o porque así lo dispone también el artículo 5 del Código Civil al prever que los plazos fijados en meses computan de fecha a fecha. No cabe duda de que esta interpretación, además de ser muy lógica, favorecería considerablemente los derechos del interesado" (pág. 818), y también duda de que la modificación legal se realizase para llegar al mismo resultado con la misma fecha de cierre del plazo, "con lo que al interesado que no sea un experto administrativista en plazos o un gran conocedor de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, seguramente no le resultará nada fácil llegar a este razonamiento a la hora de interpretar los plazos, lo que le puede generar una absoluta indefensión, sobre todo si el cómputo afecta a plazos preclusivos para la interposición de recursos (pág. 820).

En la misma línea, pero con ejemplos incluidos, se expresa SANTAMARIA PASTOR (Principios de Derecho Administrativo General II, Iustel, 2009, pág. 57) respecto de la legislación en vigor: los plazos por meses o años "se computan a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la

notificación o publicación del correspondiente acto (p. ej., un plazo de un mes, relativo a un acto administrativo que se notifica el día 15 de enero, debe empezar a contarse a partir del 16 de enero)… el cómputo de estos plazos debe hacerse… con entera independencia, pues, del número de días que cada mes o año tenga (así, p. ej., un plazo de un mes que se inicia el 22 de diciembre finaliza el 22 de enero; y si se inicia el 23 de febrero, finaliza el 23 de marzo)".

III.7. RECAPITULACIÓN Y CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta lo anteriormente indicado, puede afirmarse que no en todos los casos los plazos procesales y los administrativos tienen un mismo régimen de cómputo, evidente en el caso de plazos por días por el distinto significado de los sábados y también si el mes de agosto entra en escena; asimismo puede decirse que la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Supremo entiende que la modificación de 1999 en la LRJPAC no quiso introducir cambio alguno en el *dies ad quem* para los plazos por meses o años, sin perjuicio de que en el año 2000 ya una sentencia (ponente Sala Sánchez) apuntaba la diferencia introducida por la nueva ley, así como lo que ello suponía de diferencia respecto de los plazos procesales; pero también debe indicarse que no hay doctrina legal fijada, pues algún recurso de unificación de doctrina se ha resuelto no fijando esa doctrina, si bien por apreciar que hay un criterio consolidado, a pesar de que en el propio TS hay disparidades.

La LRJPAC ya no emplea la expresión "de fecha a fecha", y ahora su significado sólo puede ser, en éste ámbito, de la fecha de inicio del cómputo a la fecha de su equivalente en el mes, meses o año posteriores, sin presuponer que no puede haber plazos que incluyan más días que un mes natural, pues dicha presuposición la excluye de plano la literalidad del art. 48.2. En número de días el plazo para recurrir sigue siendo mismo que antes de la modificación, corriendo un día tanto el *dies* a quo, como el *dies ad quem*.

La LRJPAC fija expresamente el *diess* a quo y el *dies ad quem*, mientras que la LJCA únicamente fija el *dies* a quo, lo que permite aplicar las consecuencias que derivan del Código Civil para los plazos procesales, pero no debiera ser así para los administrativos.

Por último, aunque no menos importante, no debe dejarse de lado que los principales destinatarios de la LRJPAC son, junto a la Administración, los ciudadanos, y ante la posibilidad, evidente por lo demás a la vista de la actuación generalizada de la Administración y de numerosas sentencias del Tribunal Supremo, de que no se realice una interpretación según en el sentido de las palabras que emplea el art. 48.2 en vigor; en aquellos casos en que los plazos se refieran a la impugnación en vía administrativa, cuando el ciudadano, que no debe conocer necesariamente los discrepantes criterios jurisprudenciales, ante la literalidad de la norma, presente el recurso el día equivalente al mismo en que comienza el cómputo, es decir, el equivalente al siguiente al que se le notificó el acto, se debiera admitir a trámite el recurso o reclamación en vía administrativa, pues así deriva del principio pro *actione* o principio de interpretación más favorable en el acceso jurisdiccional para la defensa de los derechos y libertades, tal como tiene reconocido el Tribunal Constitucional, pues una insuficiente motivación ante la expresa y explícita determinación de los preceptos legales aplicables, resulta determinante de un vicio de arbitrariedad o, incluso, de no razonabilidad.

En conclusión, en tanto la LRJPAC siga teniendo el tenor actual, y a pesar de la mayoritaria jurisprudencia existente que se apoya en unas bases tan poco sólidas como las que se han descrito al abordar la tramitación parlamentaria de la Ley 4/1999, no puede argumentarse como fundamento principal la paridad con los plazos procesales, pues estos últimos en principio están dirigidos a ciudadanos "cualificados" por sus conocimientos jurídicos, además del diferente

cómputo que tienen los sábados en los plazos por días, y que convierten los plazos que tengan los mismos días en el texto de la ley en más breves en la actuación administrativa, además del problema del mes de agosto, pues el art. 48.2 LRJPAC dispone y dice lo que consta en las páginas del Boletín Oficial del Estado, y entender cosa diferente, además de no respetar el sistema de fuentes del Derecho, puede vulnerar derechos fundamentales del ciudadano cuando se le inadmite una reclamación por extemporánea con base en criterios ajenos a lo que se publica en el citado Boletín Oficial.

Por ello, se propone que por los poderes públicos con competencia para ello se aborde con una visión de conjunto los problemas que suscita el cómputo de plazos, muchos de los cuales han sido puestos de relieve en el presente informe, y en su caso se proceda a modificar la legislación existente.

INFORMES 2013

INFORME I/2013

INFORME SOBRE NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS. IMPLANTACION Y FUNCIONAMIENTO

I.1. Introducción: notificaciones por internet

El acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos ha determinado una nueva forma de notificar a través de Internet, en una dirección electrónica habilitada

(DEH) para toda la Administración General del Estado, lo que conlleva:

a) Un sistema que se está implantando y para el que se requieren importantes esfuerzos de la Administración y los contribuyentes

b) Que se susciten ante este Consejo expedientes de queja relacionados con este sistema de notificaciones

Pues bien, estos dos aspectos aconsejan nos ocupemos de algunas cuestiones relacionadas, en el presente informe, que entendemos, puede contribuir a mejorar su aplicación.

Con carácter preliminar es preciso destacar que el nuevo sistema, en comparación con el sistema tradicional de notificaciones, tiene, desde la perspectiva de los derechos y garantías del contribuyente, diferencias que conviene señalar y que son las que justifican el informe que remitimos:

a) El sistema DEH tiene carácter obligatorio para los contribuyentes cuando se dan las circunstancias previstas normativamente, por lo que su inmediata aplicación a las relaciones del obligado con la Administración – o su exclusión cuando proceda- debe ser objeto de una clara información y fácil determinación tanto sobre este aspecto, como sobre el momento a partir del cual tendrá efectos.

b) El nuevo sistema atribuye un efecto automático al mero transcurso del tiempo desde el momento en el que la Administración dirige la comunicación al contribuyente. Este hecho, que incide en los plazos establecidos para el cumplimiento de las obligaciones y para la interposición de cualquier recurso, reclama que se facilite la máxima y más clara información al contribuyente sobre este aspecto.

c) El nuevo sistema permite a los contribuyentes disfrutar de un margen de diez días naturales –además de los 30 opcionales que pueden señalarse para no recibir notificaciones- para acceder a las notificaciones que se le hubiesen practicado, pero a cambio les exige una actitud activa ya que, frente a la mera recepción del sistema tradicional, están obligados a acceder a las direcciones electrónicas a las que se les hayan podido dirigir comunicaciones y notificaciones y a habilitar los medios por los que quieran hacerlo. Esta importante modificación en su posición jurídica debería también ser objeto de una clara información y, en su caso, asistencia administrativa.

I.2. ¿Qué es la dirección electrónica habilitada -DEH-?

La dirección electrónica habilitada sirve para la recepción de las notificaciones administrativas que, por vía telemática, pueda practicar la AEAT.

Asociada a la dirección, su titular, el contribuyente, dispondrá de un buzón electrónico en el que recibirá las notificaciones. Las notificaciones no se envían, por tanto, a ninguna cuenta de correo electrónico particular.

I.3. Obligación de recibir por medios electrónicos, comunicaciones y notificaciones

Todas las sociedades están obligadas a recibir comunicaciones y notificaciones de la AEAT de forma electrónica, es decir, por internet a través de la DEH y por tanto, la notificación electrónica pasa a ser la forma de notificación de las actuaciones de la AEAT para dichas entidades. Respecto de las personas físicas sólo están obligadas a recibir comunicaciones y notificaciones en determinados supuestos y cuando así se les requiera por la administración tributaria.

Por lo que se refiere a las notificaciones en procedimientos iniciados a solicitud del interesado, si este o su representante hubieran señalado un lugar para realizarlas distinto de la DEH de cualquiera de ellos, se practicarán en el lugar señalado para ello. Tras dos intentos de notificación, si no es posible practicarla por causas no imputables a la Administración, la notificación se enviará a la DEH del interesado (si éste no actuase por medio de representante o el representante no dispusiera de una DEH) o, en su caso, a la del representante.

I.4. Inclusión en el sistema

Respecto de los actuales contribuyentes, la AEAT debe notificar por escrito convencional a los obligados a recibir comunicaciones y notificaciones electrónicas, su inclusión de oficio, asignándoles una DEH.

En los supuestos de nuevas altas en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de DEH se podrá realizar junto a la comunicación de asignación del NIF definitivo.

El nuevo sistema obligatorio de DEH sustituye, para todas las notificaciones que se reciban de la AEAT, al servicio de notificaciones telemáticas seguras (DEU) para aquellos contribuyentes que se inscribieron voluntariamente en este último, inscripción que quedará sin efectos. Ambos sistemas tienen la misma base técnica, siendo igual su acceso.

I.5. ¿Quiénes pueden acceder a la DEH?

El acceso a la DEH puede ser realizado directamente por el obligado tributario o mediante un apoderado, con poder expreso para recibir notificaciones telemáticas de la AEAT. En ambos casos es necesaria la autenticación de los interesados mediante los certificados electrónicos admitidos conforme lo establecido en la normativa vigente.

I.6. Obtención del certificado electrónico

a) Para obtenerlo es necesario entrar en la web de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre y seleccionar la opción “Obtenga su CERTIFICADO”, teclear el NIF y la FNMT devolverá un código de solicitud.

b) A continuación, hay que personarse en una oficina de la AEAT para proceder a la identificación, teniendo en cuenta que:

- se trata de una persona física, deberá aportar el DNI o pasaporte y el código de solicitud del certificado.
- Si se trata de una persona jurídica, solo podrán solicitar el certificado:

a) Los administradores o representantes legales de la entidad.

b) Los representantes voluntarios que aporten un poder con mandato especial y expreso a efectos de la solicitud del certificado. Deberá aportarse el código de solicitud del certificado y la siguiente documentación:

- Certificado del Registro Mercantil (o nota simple con todas las hojas selladas) relativo a los datos de constitución y personalidad jurídica de la entidad.
- DNI o pasaporte y certificado del Registro Mercantil (o nota simple con todas las hojas selladas) relativo al nombramiento del representante y vigencia del cargo, que deberá haber sido expedido durante los diez días anteriores a la fecha de la personación. Podrá prescindirse de la personación en las oficinas de la AEAT del representante, si su firma en la solicitud del certificado electrónico de la persona jurídica ha sido legitimada notarialmente.

c) Una vez identificada la persona física o jurídica y una vez transcurrido un plazo mínimo de 24 horas, podrá descargarse el certificado en el mismo ordenador en el que se obtuvo el código de solicitud.

I.7. Apoderamiento para recibir notificaciones electrónicas

Otra posibilidad, complementaria a la de que el interesado obtenga su propio certificado electrónico, consiste en que el acceso a las notificaciones electrónicas que le remita la AEAT las realice otra persona que ya disponga de certificado electrónico propio y a quien el interesado haya apoderado expresamente para la recepción de dichas notificaciones mediante su inscripción a tal efecto en el Registro de Apoderamientos de la AEAT. Esto permite que el tercero apoderado acceda a las comunicaciones o notificaciones recibidas a través de su propio buzón.

El apoderamiento se puede otorgar de una de las siguientes formas:

a) Si el interesado (poderdante) dispone de certificado electrónico, el apoderamiento se puede otorgar a través de la sede electrónica de la AEAT (https://www.agenciatributaria.gob.es) dentro del apartado de “Trámites destacados”, en el subapartado “Apoderar y otorgar representación”.

b) Si el interesado *no dispusiera de certificado* electrónico, el apoderamiento se puede otorgar, bien mediante comparecencia personal del poderdante en las oficinas de la AEAT, bien aportando ante las citadas oficinas escritura notarial en la que se otorgue expresamente al apoderado el poder de recibir notificaciones electrónicas de la AEAT. Es preciso destacar que:

   a) Sólo podrá apoderarse para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones a una única persona física o jurídica simultáneamente, la cual deberá tener certificado electrónico para poder recibir las notificaciones de esta forma.

   b) Será necesaria la aceptación del apoderado, que se acreditará por comparecencia, en documento público o privado, con firma legitimada notarialmente, o a través de Internet mediante comparecencia en la sede electrónica de la AEAT.

   No surtirá efectos el otorgamiento de poder para la recepción de comunicaciones y notificaciones en tanto no conste la aceptación del apoderamiento por alguno de los medios indicados.

   c) Los apoderamientos surtirán efecto desde la fecha de su incorporación al Registro de Apoderamientos, pudiendo el apoderado renunciar en cualquier momento al apoderamiento, a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el uso de alguno de los sistemas de identificación y autenticación. La revocación del poder se podrá realizar por las mismas vías utilizadas para el otorgamiento.

I.8. Aviso de recepción de comunicación o notificación de la AEAT en el buzón del contribuyente

En principio es preciso acceder periódicamente (como mínimo una vez cada 10 días, por las razones que se indicarán en el apartado 10 siguiente) al buzón de notificaciones de la DEH, como si se tratara de otra cuenta de correo electrónico más.

No obstante, la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos, S.A., entidad prestadora del servicio, contempla la posibilidad, al configurar el perfil del buzón electrónico, de consignar una cuenta de correo electrónico personal en la que, de forma no vinculante, se le informará de las entradas de las nuevas comunicaciones y notificaciones realizadas por la AEAT.

I.9. Baja y exclusión

No cabe la baja voluntaria en el DEH, sino sólo la exclusión por parte de la AEAT, a petición del interesado, cuando dejaren de concurrir en éste las circunstancias que determinaron su inclusión en el sistema La solicitud de exclusión debe presentarse por vía telemática en la sede electrónica de la AEAT.

La AEAT dispondrá del plazo de un mes para resolver sobre la solicitud.

Si el acuerdo es estimatorio, deberá contener la fecha desde la que es efectiva la exclusión del sistema y habrá de notificarse en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, en la DEH de uno u otro. La fecha de efectividad de la exclusión no podrá exceder de un mes desde la fecha en que se hubiere dictado la resolución.

Si el acuerdo es denegatorio, por entenderse que no han dejado de cumplirse las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema de notificación en la DEH, habrá de notificarse en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, deberá ponerse en el plazo de un mes a disposición del obligado en la DEH.

Si en el plazo de un mes no se ha resuelto expresamente la solicitud de exclusión, se entenderá que, a partir del vencimiento de dicho plazo, el obligado deja de estar incluido en el sistema de notificación en la DEH. La exclusión por la falta de resolución en plazo tendrá la misma eficacia que si se hubiera dictado resolución estimatoria en plazo.

No obstante, si siguieran concurriendo o volvieran a concurrir las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema de notificación en la DEH, la AEAT puede notificar al obligado tributario su nueva inclusión en el sistema.

I.10. Efectos de la notificación electrónica

Los efectos de la notificación en la DEH se producen en el momento del acceso al contenido del acto notificado, o bien, si este acceso no se efectúa, *por el transcurso del plazo de 10 días naturales desde su puesta a disposición* en dicha dirección electrónica. Transcurrido el plazo indicado, la notificación se entiende practicada y así constará en el buzón electrónico.

Todas las comunicaciones y notificaciones estarán 30 días naturales en el buzón de la DEH.

Durante ese período, si han sido leídas, se podrá visualizar por completo su contenido cuantas veces se precise. Con posterioridad a este plazo, sólo se podrán consultar en la sede electrónica de la AEAT.

En el caso de que fueran rechazadas expresamente o hubiera expirado el plazo de 10 días sin haber accedido, la consulta completa de las comunicaciones y notificaciones sólo podrá realizarse a través de la sede electrónica de la AEAT.

No obstante, el documento completo en el que consta el acto notificado estará disponible mediante el acceso a la sede electrónica de la AEAT, seleccionando los expedientes del interesado que consten como ya notificados.

El sistema de notificación electrónica acredita la fecha y hora en que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, que tendrá lugar mediante la recepción en la DEH asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación. Igualmente, el sistema acredita la fecha del acceso del destinatario al contenido del documento notificado o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

Si con anterioridad a la fecha de recepción de la comunicación de la notificación, se hubiera accedido a la sede electrónica de la AEAT y le hubiera sido practicada la notificación por comparecencia electrónica, la fecha que prevalece a todos los efectos es la de la primera de las notificaciones correctamente practicada.

I.11. Notificación de inclusión obligatoria en el sistema DEH

Esta notificación (que deben recibir, en todo caso, todas las personas jurídicas residentes en España o no residentes en nuestro país que estén obligados a obtener un NIF o NIE, por ejemplo socios o administradores residentes o no residentes) se efectuará por el procedimiento tradicional, escrito convencional (en principio, por última vez). Se adjunta a esta nota-informe el modelo de notificación que utiliza la AEAT en estos casos, en el que puede apreciarse la detallada, clara y práctica información que se incorpora en el Anexo informativo de la misma.

A pesar de ello, en la práctica, parece que se pueden estar produciendo incidencias en la implantación del nuevo sistema de notificación, que podrían ser agrupadas en los siguientes apartados:

a) Incidencias relativas *al aviso no vinculant*e al correo o buzón particular, en los casos en que este no se produce.

Se trata de una problemática similar a la que se origina cuando los contribuyentes cumplimentan su declaración de IRPF teniendo en cuenta los datos fiscales (no vinculantes) que les proporciona la AEAT, cuando éstos no son completos o correctos.

b) Problemas prácticos que se plantean cuando:

    1. El contribuyente no desarrolla las actuaciones necesarias y requeridas (en consecuencia, por ejemplo, recibe la noticia del embargo pero sin tener conocimiento, en la práctica, de las actuaciones previas).

    2. El contribuyente realiza las actuaciones requeridas pero en un plazo superior a diez días naturales (sobre todo en el caso de compañías no residentes, inactivas, las que acceden a través de apoderamiento, etc…).

    3. El contribuyente designa apoderado, pero existen notificaciones previas al nombramiento y aceptación del mismo.

I.11. Notificación de inclusión obligatoria en el sistema DEH

Si bien entendemos que la puesta en práctica del nuevo sistema de notificación (DEH) se ha realizado por parte de la AEAT con una gran diligencia, claridad y precisión, dada la complejidad técnica del sistema para algunos contribuyentes (personas físicas, pequeñas empresas, no residentes, etc…) y la vital transcendencia de las notificaciones y comunicaciones en el

procedimiento de gestión tributaria de la administración y para garantizar los derechos de los contribuyentes, en nuestra opinión podrían considerarse las siguientes recomendaciones para intentar minimizar las incidencias y perjuicios al contribuyente:

Primera: Desarrollar los esfuerzos necesarios por parte de la AEAT para que el sistema "no vinculante" de avisos de notificaciones funcione, en todo caso, o con las mínimas excepciones o incidencias posibles.

Segunda: Incluir en el mencionado modelo de notificación de la inclusión en el nuevo sistema DEH:

a) Junto a la indicación de que la DHE es obligatoria para el contribuyente desde la notificación (lo que ya se incluye en el modelo actualmente utilizado) referencia expresa a que:

- Las siguientes notificaciones ya no se enviarán en papel.
- Es preciso realizar todos los trámites requeridos para el acceso a la DEH asignada y, en su caso, obtención del certificado electrónico, a la mayor brevedad posible, puesto que no hay plazo alguno para ello, dado que desde el día siguiente a la recepción de la notificación la AEAT puede, a través de la DEH asignada, enviar notificaciones (sería conveniente incluso considerar, por estas razones, la modificación de la normativa aplicable para el establecimiento de un plazo para la realización de dichos trámites).

b) Junto a la indicación existente relativa a la notificación producida por el transcurso de diez días naturales desde su puesta a disposición, sin acceso a la misma:

- La recomendación de que se acceda al buzón al menos cada diez días naturales.
- Recordar que si transcurren esos diez días sin acceso, continuará el procedimiento (ejecutivo, embargo, etc…) como si la notificación se hubiera producido y sin que sea necesaria una nueva notificación en papel o por edicto.

Tercera: Incorporar en la página web de la AEAT una traducción al inglés del Anexo informativo que se adjunta a este informe, para facilitar su consulta y compresión por parte de personas o entidades no residentes o extranjeras.

Cuarta: En el caso de no residentes, o con acceso a través de apoderamiento, entidades inactivas, o en los casos en que se acredite fehacientemente un problema registral, informático o de otro orden, no imputable al contribuyente, intentar arbitrar un sistema (a través de la modificación normativa o de procedimiento que proceda) que permita solicitar la suspensión de la aplicación del nuevo sistema cuando concurran causas justificadas y documentalmente acreditadas que impidan cumplir los requisitos exigidos para el acceso en el plazo de diez días, para evitar la indefensión que, en otro caso, se podría producir.

Quinta: Arbitrar un procedimiento como el recomendado por el propio Servicio Jurídico (ANP 6266/2012) que permita conocer y acceder a notificaciones pendientes de visualizar emitidas con anterioridad al otorgamiento y aceptación de poder pero jurídicamente vivas cuando el apoderamiento empieza a surtir efectos.

INFORME II/2013

INFORME SOBRE DEDUCCIÓN AUTONÓMICA POR ALQUILER DE VIVIENDA HABITUAL: REQUISITOS

La exigencia por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) del depósito de la fianza que tiene que realizar el arrendador de una vivienda para que el arrendatario pueda acogerse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) a la deducción autonómica por el alquiler de vivienda habitual está generando quejas ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Estas quejas se fundamentan esencialmente en el condicionamiento de un derecho del arrendatario a la conducta del arrendador, con el agravante de que el arrendatario ha tenido que cumplir con la obligación de satisfacer previamente al arrendador la correspondiente fianza.

Dichas quejas deben ser admitidas y tramitadas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente ya que se plantean ante una actuación de la AEAT en la gestión comprobadora del IRPF, si bien su actuación se enmarca en la aplicación de una normativa autonómica que debe aplicar y cuya interpretación, por tanto, debe compartir.

Ello es así porque, en virtud de la normativa sobre financiación de las Comunidades Autónomas, éstas participan de un porcentaje en la cesión de los rendimientos del IRPF y de otros tributos estatales, detentando en relación a las mismas competencias normativas. Este es el caso de la deducción por alquiler de vivienda habitual regulada, en las Comunidades Autónomas que la tienen establecida, por las correspondientes normativas autonómicas y a cuya normativa y criterios de aplicación debe atenerse la AEAT.

La Ley de Arrendamientos Urbanos establece en la celebración del contrato la exigencia y prestación por el arrendatario de una fianza en cantidad equivalente a una mensualidad de renta en el arrendamiento de viviendas, exigiéndose por la correspondiente normativa autonómica el requisito sustantivo de acreditar la constitución del depósito de la fianza para que el arrendatario tenga derecho a la deducción correspondiente en el IRPF.

Dicho depósito constituye una obligación legal que compete al arrendador de la finca pero que condiciona el derecho del arrendatario a la deducción que no solo alega evidente indefensión, ya que se le hace recaer sobre sus derechos las consecuencias del incumplimiento de un tercero, sino que también solicita información sobre la forma de actuar ante la situación generada y, en concreto, como ejercer sus derechos y la forma en que se concreta esa exigencia de diligencia en velar por su cumplimiento que se le pide por las Comunidades Autónomas respectivas más allá de facilitar el importe de la fianza al arrendador. Pero es preciso dejar constancia que la normativa autonómica cuestionada en las quejas presenta una gran diversidad que debe ser puesta de manifiesto. En primer lugar, es preciso señalar que no todas las Comunidades Autónomas tienen establecida una deducción por arrendamiento de vivienda y de entre las que la tienen establecida no todas exigen como requisito para la deducción el depósito de la fianza por parte del arrendador. A ello se añade, en segundo lugar, que entre las Comunidades Autónomas que tienen establecido este requisito unas dan efecto retroactivo al cumplimiento posterior del depósito de la fianza y otras no (se adjunta cuadro demostrativo de la diversidad existente).

A la vista de lo expuesto, los problemas que se plantean se pueden resumir en el condicionamiento, en definitiva, de un derecho del arrendatario a la conducta del arrendador de constituir el depósito de la fianza, que es el principal argumento que se esgrime en las quejas presentadas hasta el momento ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, a lo que se añade el diferente grado de exigencia para aplicar la deducción por alquiler de vivienda habitual en las distintas normativas autonómicas que la tienen establecida.

Resulta incuestionable que la AEAT debe actuar conforme a lo que la correspondiente normativa autonómica establece y, en este sentido, viene considerando que la realización del depósito de la fianza por el arrendador es un requisito sustantivo para la aplicación de la deducción por el arrendatario y que, en general, la fecha en la que se realiza es la que debe tenerse en cuenta para considerar válido el derecho a la misma.

Pero ello no debe impedir que el Consejo para la Defensa del Contribuyente, a quien no corresponde establecer una interpretación del ordenamiento tributario, deba poner de manifiesto la situación existente y la dificultad que se le plantea para dar una respuesta mínimamente satisfactoria a las quejas planteadas al respecto, más allá de poner de manifiesto la opción de valorar una posible reclamación de responsabilidad contra el arrendador por la vía ordinaria.

En efecto, el Consejo considera, por un lado, que el diferente grado de exigencia que las Comunidades Autónomas tienen establecida esta deducción no parece que se corresponda con los principios de generalidad e igualdad que deben presidir la ordenación y aplicación de nuestro sistema tributario y, por otro lado, que la situación de indefensión por parte del arrendatario es patente y debería valorarse si el cumplimiento por el arrendatario del pago de la fianza al arrendador debidamente acreditado debería ser suficiente para tener derecho a la deducción correspondiente.

Pero no corresponde a este Consejo la adopción de medidas concretas o la emisión de instrucciones respecto de cualquier acto de aplicación de los tributos, sino tan solo dar respuesta a las quejas que se produzcan por cualquier aspecto de la aplicación del sistema tributario realizada por los diferentes órganos de la Administración tributaria del Estado, constituyéndose, asimismo, en órgano asesor de la Secretaría de Estado de Hacienda. En este caso se trata de dar respuesta a las quejas planteadas respecto a una actuación de la AEAT, pero el hecho es que lo que se cuestiona es la aplicación por la AEAT de una normativa autonómica. Es por ello por lo que este Consejo, sin perjuicio de dar respuesta a las quejas planteadas en base a lo que la normativa autonómica respectiva dicta, considera que lo más adecuado es ponerlo en conocimiento del Secretario de Estado de Hacienda a efectos de que se considere la conveniencia de que la problemática planteada en dichas quejas pueda ser conocida y analizada por aquellos órganos que se entiendan los más adecuados.

Comunidad Autónoma	Deducción por arrendamiento vivienda (IRPF 2011)	Depósito de confianza	Retroactividad
Andalucía	Sí	Sí	No
Aragón	No		
Principado de Asturias	Sí (requisitos)	No	
Illes Balears	Sí	Sí	Sí
Canarias	Sí (requisitos)	No	
Cantabria	Sí (requisitos)	No	
Castilla-La Mancha	No		
Castilla y León	Sí (requisitos)	No	
Cataluña	Sí (requisitos)	No	
Extremadura	Sí (requisitos)	No	
Galicia	Sí	Sí	Sí
Madrid	Sí	Sí	Sí
Región de Murcia	No		
La Rioja	No		
Comunidad Valenciana	Sí	Sí	Sí

INFORMES 2014

INFORME I/2014

INFORME SOBRE LOS EFECTOS QUE ANTE LA HACIENDA ESTATAL PUEDEN ATRIBUIRSE A LOS CRÉDITOS QUE OSTENTAN LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

I. Antecedentes

Atendiendo a un acuerdo del Consejo para la Defensa del Contribuyente y de conformidad con peticiones que han formulado contribuyentes y asociaciones, a través de sus quejas y sugerencias, se emite el siguiente Informe en relación con efectos que ante la Hacienda Estatal pudieran atribuirse a los créditos que ostentan los contribuyentes frente a otras Entidades Públicas.

El origen de esta situación es la actual restricción en el gasto público y la falta de liquidez que con carácter general afecta a los entes públicos, los cuales se ven a menudo imposibilitados de pagar en plazo las facturas emitidas por los trabajos ya ejecutados, produciendo graves perjuicios a sus acreedores. Ante dicha situación se ha recurrido ya excepcionalmente a la creación de instrumentos tales como el Fondo para la financiación de pagos a proveedores y el Fondo de Liquidez Autonómico, por los que la Hacienda del Estado anticipa fondos para determinados pagos de otros entes públicos. Estos instrumentos, que tratan de dotar de liquidez al mercado en su conjunto, se amparan en sendos Decretos-leyes 7/2012 de 9 de marzo y 21/2012, de 13 de julio y han ayudado ciertamente en la solución del problema descrito pero, ante la dureza de la actual crisis y la continuidad de sus efectos en la liquidez de los presupuestos públicos, puede resultar conveniente estudiar soluciones complementarias.

Por tanto, ante la situación expuesta y como una forma de contribuir a paliar los señalados problemas de liquidez, los altos costes financieros que derivan de esta situación, y las dificultades económicas y administrativas que esta situación conlleva, consideramos oportuno formular determinadas sugerencias, en cuanto al ajuste en la aplicación o, en su caso nueva redacción, de ciertas normas de recaudación de las deudas tributarias a la situación económica actual.

II. Compensación de deudas tributarias

Alguna solución al problema que planteamos ha sido ya objeto de detenido análisis tanto desde la Dirección General de Tributos, en la contestación V2026-12, de 22 de octubre de 2012, así como por la doctrina.

Recogeremos aquí el detallado análisis que efectúa la consulta señalada, para luego resaltar sus puntos fundamentales:

1. ¿Se pueden utilizar los créditos reconocidos (por prestación y ejecución de obra civil a una comunidad autónoma y varios ayuntamientos) para extinguir las deudas tributarias (frente a la AEAT) por compensación?

En el ámbito tributario los artículos 71 y 72 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, respectivamente disponen que:

> *"Artículo 71.Compensación.*
>
> *1. Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.*

2. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.

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

Artículo 72.Compensación a instancia del obligado tributario.

1. El obligado tributario podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo.

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

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

A su vez, la compensación a instancia del obligado tributario está desarrollada en el artículo 56 del Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, (BOE de 2 de septiembre), en adelante RGR.

Por otro lado y en virtud del artículo 7.2 de la LGT es de aplicación el artículo 1195 del Código Civil que en relación a la compensación establece que:

"Tendrá lugar la compensación cuando dos personas por derecho propio, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra."

En consecuencia, para que un crédito reconocido por la Administración autonómica o local sea susceptible de compensación con una deuda tributaria, es necesario que la misma Administración autonómica o local sea el titular de dicha deuda tributaria que se pretende extinguir por compensación.

Por consiguiente, los créditos a favor del obligado tributario frente a las Administraciones autonómicas y locales no son susceptibles de compensación, puesto que las deudas tributarias son titularidad de la Hacienda Pública Estatal.

Esta doctrina es coincidente con la manifestada por este Centro Directivo en la consulta vinculante con número de referencia V0614-09.

2. ¿Se puede realizar una cesión de los créditos reconocidos citados a la Administración tributaria estatal para extinguir las deudas tributarias mencionadas?

El artículo 59.1 de la LGT señala que:

"1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las Leyes."

Asimismo, el artículo 60 de la LGT señala que:

"1. El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente.

El pago de las deudas en efectivo podrá efectuarse por los medios y en la forma que se determinen reglamentariamente.

La normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

2. Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una Ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente."

Conforme a lo anterior, no será posible la extinción de la deuda tributaria frente a la Administración tributaria estatal mediante la cesión por parte del deudor de la Administración tributaria estatal de los créditos que éste tiene frente a las Administraciones autonómica y locales.

3. ¿Se pueden utilizar los créditos reconocidos como garantía a efectos de solicitar un aplazamiento / fraccionamiento de la deuda tributaria?

El artículo 82.1 de la LGT dispone que:

"1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

(…)".

El precepto anterior está desarrollado por la disposición final cuarta del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre de 2008, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias, (BOE de 18 de noviembre), señala que:

"Se habilita al Ministro de Economía y Hacienda para establecer las condiciones y requisitos para la aceptación de otras garantías distintas del aval o certificado de seguro de caución en los aplazamientos o fraccionamientos del pago de deudas tributarias. (…)."

Conforme a lo anterior, se debe señalar que, en todo caso, para que un crédito frente a una Administración autonómica o local pueda ser cedido en garantía por parte de su titular a la Administración tributaria del Estado en el aplazamiento / fraccionamiento de una deuda tributaria de su titularidad se necesita el establecimiento previo de las condiciones y requisitos por parte del Ministro de Economía y Hacienda, ahora Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. En este sentido, cabe señalar que actualmente no se ha determinado por parte del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas dichas condiciones y requisitos, sin que en el propio RGR se establezca regulación alguna al efecto.

Asimismo, hay que señalar que el artículo 48 del RGR señala que:

"(…).

4. La suficiencia económica y jurídica de las garantías será apreciada por el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento.

8. La aceptación de la garantía será competencia del órgano que deba resolver el aplazamiento o fraccionamiento solicitado. Dicha aceptación se efectuará mediante documento administrativo que, en su caso, será remitido a los registros públicos correspondientes para que su contenido se haga constar en estos.

(…) ".

Corresponde pues, en todo caso, al órgano competente para resolver sobre el aplazamiento / fraccionamiento determinar la suficiencia jurídica y económica de la eventual garantía.

4. ¿Se pueden utilizar los créditos reconocidos como garantía a efectos de solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico - administrativa?

El artículo 233 de la LGT señala que:

"(…).

2. Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

a) Depósito de dinero o valores públicos.

b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

3. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente.

(…).".

Igualmente, el artículo 39.2.a) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, (BOE de 27 de mayo), en adelante RRVA, señala que:

"2. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 233.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en los artículos 43, 44 y 45 de este reglamento."

Asimismo, el artículo 40.2.b) del RRVA dispone que:

"2. La suspensión deberá solicitarse en escrito independiente e ir acompañada por los documentos que el interesado estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión y de una copia de la reclamación interpuesta.

Deberá aportarse necesariamente la siguiente documentación:

b) Cuando se solicite la suspensión con otras garantías distintas a las del párrafo a), se deberá justificar la imposibilidad de aportar las garantías previstas para la suspensión automática. También se detallará la naturaleza y las características de las garantías que se ofrecen, los bienes o derechos sobre los que se constituirá y su valoración realizada por perito con titulación suficiente. Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro."

Por otro lado, los artículos 44.2 - suspensión con prestación de otras garantías - y 45 - constitución de las garantías - del RRVA señalan, respectivamente, que:

"2. La competencia para tramitar y resolver la solicitud corresponderá al órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica."

"(…).

Dicha garantía deberá ser objeto de aceptación, en su caso y según su naturaleza, por el órgano de recaudación que dictó la resolución de concesión."

Conforme a lo anterior, la regla general es que para obtener la suspensión del acto impugnado en vía económico-administrativa se deberá depositar necesariamente alguna de las garantías establecidas en el apartado 2 del artículo 233 de la LGT.

Solamente en aquellos supuestos en que el obligado tributario justifique debidamente que no puede aportar alguna de las garantías consideradas como necesarias para obtener la suspensión a las que se refiere el artículo 233.2 de la LGT, el interesado podrá solicitar la aceptación como garantía de otras garantías ajenas a las relacionadas en este precepto siempre que tenga el carácter de suficiente a juicio de la Administración tributaria.

Por otro lado, en cualquier caso, será el órgano de recaudación competente de acuerdo con las normas de organización específica el que decidirá sobre la aceptación de la garantía, en general, y sobre su suficiencia, en particular, jurídica y económica."

Esta contestación no atiende pues a las necesidades señaladas en los antecedentes ya que en unos casos el ordenamiento vigente y en otros su falta de desarrollo, lo hacen jurídicamente inviable. Sin embargo, creemos necesario mejorar la financiación del tejido productivo español permitiendo que contribuyentes que sean titulares de créditos frente a cualquier entidad pública puedan de algún modo aprovechar los mismos bien mediante compensación bien como aportación de garantía de deudas tributarias, siempre que exista un acto administrativo previo reconociendo la existencia de dicho crédito.

Como hemos indicado, con la redacción en vigor, únicamente es posible compensar deudas tributarias, en periodo voluntario y ejecutivo, con créditos tributarios, coincidiendo además la Hacienda deudora y acreedora. No obstante, los contribuyentes pueden ser titulares de otros créditos de carácter no tributario frente a diferentes entidades públicas. La imposibilidad de compensar estas deudas produce un doble perjuicio a los contribuyentes, puesto que no pueden cobrar los créditos por parte de la Administración, pero la Hacienda pública les exige a su vez el pago de deudas tributarias, afectando a su liquidez.

Por otro lado es significativa y creciente la participación de los entes públicos territoriales en los ingresos derivados de tributos estatales, gestionados por la Agencia Estatal de Administración

Tributaria, lo que permitiría imaginar la posibilidad de un procedimiento que guardara similitud con la compensación de créditos con ingresos tributarios. La Agencia Tributaria podría servir así de cauce pues gestiona recursos financieros de otros entes que a la vez son los deudores de los interesados en la compensación.

En este sentido se ha considerado oportuno proponer, para que pueda ser objeto de estudio (ser valorada dentro de la Secretaría de Estado), con objeto de ampliar el concepto de créditos cuya compensación pudiera ser instada por el contribuyente ante la AEAT una modificación de los artículos 59 y 71 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según la cual, los obligados tributarios que fueran titulares de créditos reconocidos frente a entidades del sector público cuya recaudación de ingresos correspondiera a la AEAT, pudieran solicitar la extinción total o parcial de sus deudas tributarias contra dichos créditos.

Para justificar la solicitud de compensación, el interesado habría de aportar prueba suficiente del carácter de crédito exigible, líquido y vencido, que ostentara frente a la entidad de que se trate.

La AEAT podría a su vez compensar dicho crédito inmediatamente contra la participación en los ingresos tributarios que correspondiera al ente público deudor, entendiendo que el crédito citado había sido previamente cedido a la AEAT.

En relación al sector privado, se han estudiado formas para afrontar situaciones semejantes a la antes indicada que nos enseñan cómo es posible hacer planteamientos nuevos ante este problema. Es el ejemplo de la alternativa que analizan Jaime Almenar Belenguer y Carlos Pérez-Marsá Vallbona, en su artículo "Una propuesta alternativa al cobro de la deuda del sector público: la compensación de créditos", publicado en Diario La Ley, Nº 7918, Sección Tribuna, 7 Sep. 2012, Año XXXIII, Editorial LA LEY. Según estos autores, ante las limitaciones antes indicadas, "Lo que se propone… es crear un mercado de crédito y deuda que permita, mediante cesiones de créditos, conseguir que una misma persona sea a la vez deudor y acreedor del mismo ente público. Se trataría de facilitar la puesta en contacto de acreedores y deudores de una misma entidad pública, de modo que el deudor de una entidad pública compre el crédito de un acreedor de la misma entidad pública, abonándole la cantidad que pacten, y quede liberado a continuación de su obligación de pago con la entidad pública por efecto de la compensación. De este modo, con el doble juego de la cesión de créditos y de la posterior compensación, se conseguiría el efecto de que (i) un acreedor cobra su crédito, o al menos una parte principal, (ii) mientras un deudor del ente público cumple formalmente sus obligaciones. En este flujo de recursos, la entidad pública no recibiría el importe de las cantidades compensadas." (Según esta propuesta, una entidad distinta de la propia AEAT podría participar en el esquema de esta peculiar forma de extinción de deudas tributarias contra créditos frente a Administraciones Públicas diversas. Se cederían créditos y se pagarían deudas tributarias por este tercero en un mecanismo amparado por la normativa en definitiva.)

III. Aplazamiento de deudas tributarias

Si resultara o se considerara excesivamente complejo el establecimiento de soluciones como las anteriormente indicadas, como alternativa podría desarrollarse la posibilidad de que los contribuyentes que en la actualidad son titulares de créditos frente a cualquier entidad pública, en tanto esta última no les pagara los importes debidos, pudieran presentar como garantía frente a la Hacienda Pública su crédito, debidamente documentado.

Dicha medida es conveniente dada la situación financiera que padecen muchas empresas, que se ven obligadas a recurrir a avales bancarios para responder frente a la Hacienda Pública cuando en realidad son acreedores del sector público, teniendo los necesarios justificantes que evidencian esta situación. En este sentido, es bien conocido que dichos créditos no se pueden considerar fallidos, salvo excepciones en el ámbito de empresas públicas que no operen con garantía del ente público que las creó, y por ende no resulta difícil entender que dichos créditos son seguros y fiables.

Como correctamente expone la consulta de la Dirección General de Tributos antes recogida, de acuerdo con la normativa en vigor, por regla general el obligado tributario ha de aportar garantías bancarias, tales como un aval o certificado de seguro de caución, según establece el artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, garantías que podrían sustituirse por los justificantes de un crédito reconocido por el Sector Público sin que la seguridad del cobro por parte de la Administración tributaria sufriera en absoluto.

Se propone, en consecuencia, para su estudio por la Secretaría de Estado de Hacienda, la necesidad de afrontar el desarrollo reglamentario que menciona la Dirección General y, adicionalmente, una Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT que facilite y ordene el proceso sugerido.

INFORME II/2014

SOBRE EL CUMPLIMIENTO DEL PLAZO PARA REINVERTIR EN VIVIENDA HABITUAL CON EXENCIÓN

El régimen de los incentivos fiscales en relación con la vivienda habitual ha sufrido importantes modificaciones en los últimos años, subsistiendo actualmente para presupuestos de hecho realizados en cada periodo impositivo la exención por reinversión en una nueva vivienda habitual de las cantidades obtenidas por la enajenación de la anterior, reinversión que puede hacerse dentro de un periodo de dos años, anteriores a la enajenación si la nueva adquisición fue previa, o posteriores a la enajenación si en ese momento aún no se ha adquirido.

Asimismo, desde los inicios de la crisis económica y financiera, con importantes consecuencias en el sector inmobiliario, se adoptaron normas que ampliaban plazos para trasmitir la vivienda o los plazos para las cuentas vivienda, y muestra de ello fueron las Disposiciones transitorias 9ª y 10ª del Reglamento de IRPF vigente.

En la adquisición de vivienda se permitía deducir por las cantidades entregadas a promotores, siempre que la obras finalizaran antes de cuatro años desde el inicio de la inversión, que podía ampliarse en cuatro más si el promotor incurría en concurso, existiendo aún 12 meses más para ocupar la vivienda (arts. 54 y 55 RIRPF).

A la vista de algunas quejas presentadas ante este Consejo, en relación con las circunstancias a tener en cuenta para considerar adquirida la nueva vivienda habitual que permita aplicar la exención por reinversión, este Consejo ha podido constatar la existencia de jurisprudencia contradictoria sobre esta cuestión (por ejemplo, la sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de noviembre de 2006, recurso núm. 431/2003, o la sentencia del TSJ de Cantabria de 8 de octubre de 2012, recurso núm. 187/2011 y en las que se considera que debe ser la fecha de la escritura pública de compraventa la determinante; en cambio, el TSJ de Castilla y León, en sentencia de 13 de diciembre de 2013, recurso núm. 1386/2010, aunque referido a un caso de construcción de la vivienda, entendió suficiente la acreditación de las cantidades reinvertidas sin haber concluido aún la obra, y admitiendo la exención).

Atendiendo al tenor de la ley y con el objetivo de cumplir lo en ella dispuesto hay contribuyentes que entregan, o han entregado a cuenta, cantidades obtenidas en la enajenación, para la adquisición de la vivienda que debe estar finalizada antes del transcurso del plazo de dos años desde la enajenación de la anterior, pero por incumplimientos del promotor no se llega a escriturar la adquisición dentro del plazo de los dos años.

En estos casos, el contribuyente ha destinado las cantidades obtenidas por la enajenación a la adquisición de una nueva vivienda, el promotor se comprometió a entregarla en plazo, pero el incumplimiento de ese compromiso por el promotor, le causa un perjuicio al contribuyente si se considera que no ha reinvertido en plazo.

Por ello entiende este Consejo que sería conveniente, con un criterio de justicia material, que a los contribuyentes que habiendo reinvertido -obligándose las partes con una antelación razonable a que la vivienda se entregaría antes del transcurso de los dos años que darían lugar a la exención por reinversión, y no se puede llegar a escriturar en plazo la adquisición por el incumplimiento del promotor, pero sí se escriture con posterioridad-, sí se les permita aplicar la exención de las ganancias patrimoniales reinvertidas. No se trata de ampliar el plazo para transmitir, como se hizo en el pasado, ni de ampliar el plazo para reinvertir, sino de evitar que

el comportamiento de un tercero que incumple, el promotor, no tenga mayores repercusiones negativas en el adquirente, pues la acción material que incentiva la norma, la reinversión en vivienda habitual, existe, y lo quiso ser en el plazo legalmente previsto.

Si no fuese suficiente aplicarlo así a partir de un criterio interpretativo, coincidente con alguna resolución judicial, se podría introducir con una modificación reglamentaria, a la vista de la remisión del art. 38 de la Ley del IRPF.

INFORMES 2017

INFORME I/2017

INFORME SOBRE EL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN INTEGRA

Ha venido afirmándose en la aplicación de nuestro sistema tributario el denominado principio de "regularización íntegra", que no se encuentra literalmente recogido en la normativa, pero del que han ido apareciendo paulatinamente claras referencias, tanto en el derecho positivo como en nuestra jurisprudencia.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente debe hacerse eco de esta evolución y, en lo posible, potenciarla, pues no cabe duda de que la aplicación de tal principio, al menos en algunos casos, no sólo es consecuencia de la normativa, además constituye una indudable buena práctica y redunda en general en beneficio del contribuyente.

Recordemos en primer lugar que el artículo 3 de la Ley General Tributaria, que contiene los Principios de la ordenación y aplicación de nuestro sistema tributario, exige atender a la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y que en la aplicación del sistema tributario se respeten los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos, asegurando en todo caso el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Puede no resultar sencillo alcanzar el cumplimiento real de tales principios cuando la complejidad del sistema tributario y de las situaciones y relaciones económicas sobre las que recae, provoca conexiones, solapamientos e interferencias entre unas obligaciones tributarias y otras. Si bien se ha sostenido tradicionalmente la autonomía por ejemplo del pago a cuenta frente a la obligación tributaria principal (LGT, artículo 23), también la norma, como consecuencia de la citada complejidad, ha reconocido a renglón seguido, en el artículo 24, que existen obligaciones tributarias entre particulares resultantes de la aplicación de un tributo. Así ocurre en las retenciones, ingresos a cuenta y repercusión de impuestos indirectos. La tradicional autonomía de una obligación tributaria queda por tanto relativizada por el reconocimiento de que existen obligaciones tributarias complejas, que afectan a más de un obligado y, en ocasiones, incluso a más de una Hacienda. Pues bien, creemos que debe estudiarse la posibilidad de practicar la regularización de dichas obligaciones tributarias complejas sin ignorar que sus efectos originarán una cascada de consecuencias y se trasladarán a otras obligaciones e incluso a otras personas.

Si se exige una retención adicional a la practicada, la misma tendrá un efecto en el IRPF del obligado a soportarla, igual que si eliminamos un IVA deducido por no ajustarse a derecho su devengo y repercusión, el repercutidor habrá de tener noticia de ello, podrá opinar y recibir igualmente sus efectos.

Expresamente se ha reconocido que la interrupción de la prescripción de una determinada obligación arrastraría las de sus obligaciones conexas, concepto ya introducido en el artículo 68.9 de la LGT, igual que se ha incluido en los artículos 225.3 y 239.7 que en la ejecución de una resolución que estime total o parcialmente el recurso contra la liquidación de una obligación tributaria conexa a otra del mismo obligado tributario, se regularizará la obligación conexa distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación. Además, igual que la liquidación administrativa exigiendo el importe de una deuda conlleva la exigencia de interés de demora, si de tal regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexa distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a

lo resuelto (en vía de recurso, indica la LGT), también será de aplicación el interés de demora a favor del contribuyente. En efecto, el reconocimiento de las obligaciones conexas ha significado un considerable avance en la normativa tributaria, que puede servir como reflexión o incluso precedente para este terreno más amplio de la que denominamos regularización íntegra.

En cuanto a nuestra jurisprudencia, el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria se ha venido progresivamente consolidando en la jurisprudencia del Tribunal Supremo en diversas sentencias, a través de la resolución de casos concretos. Podemos así mencionar las Sentencias de 22 y 23 enero 2014[10], según las cuales la regularización resultante de la tesis inspectora no puede sino tener un resultado neutro cuando de los mismos criterios que justifican una regularización y exigencia de deuda, se deriva una correspondiente devolución de ingresos indebidos.

Además, en particular en el ámbito de la imposición indirecta, el Derecho de la Unión Europea exige la plena neutralidad en la aplicación del IVA, considerando a todos los empresarios que intervienen en la cadena de valor de un producto hasta llegar al consumidor final. En este sentido, a través de la correcta aplicación de los mecanismos de repercusión y deducción del Impuesto, se ha de evitar la ruptura de una cadena que garantiza la exigencia de la cuota debida en cada fase de la producción y distribución de bienes y servicios, permitiendo que el IVA no sea un coste en el marco de sus actividades económicas, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos. El principio de neutralidad ha sido invocado en estos claros términos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y para ello podemos recoger, como ejemplo, y por la relevancia que concede al procedimiento de aplicación, la Sentencia de fecha 26 de enero de 2012, asunto ADV Allround Vermittlungs AG, C-218/10[11], que concluyó lo siguiente:

> *"Los artículos 17, apartados 1, 2, letra a), y 3, letra a), y 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388 deben interpretarse en el sentido de que no imponen a los Estados miembros que configuren sus normas procesales internas de modo que se garantice que*

---

[10] A juicio del TS, supone enriquecimiento injusto para la Administración el acta levantada sin acordar simultáneamente la devolución de la cantidad indebidamente repercutida. El adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección debió limitarse a reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas, y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución, por haberse deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores, so pena de exigir el ingreso de un IVA improcedente.

[11] "El sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C 408/98, Rec. p. I 1361, apartado 24; de 8 de febrero de 2007, Investrand, C 435/05, Rec. p. I 1315, apartado 22, y de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C 174/08, Rec. p. I 10567, apartado 27)." STJUE de 27 de octubre de 2011, asunto Tanoarch s.r.o., C-504/10. Este principio se invoca en numerosas sentencias por el TJUE, entre otras, en las Sentencias de fecha 14 de febrero de 1984, asunto Rompelman, C-268/83, de 21 de septiembre de 1988, Asunto Comisión/República Francesa, C-50/87, de 18 de diciembre de 1997, asunto Molenheide y otros, C-286/94 y de 30 de marzo de 2006, asunto Undenkanpungin Kaup., C-184/04

el carácter imponible de una prestación de servicios y el impuesto sobre el valor añadido debido por razón de esa prestación se aprecien de manera coherente con respecto al prestador y al destinatario de esa prestación, aun cuando éstos estén sometidos a autoridades fiscales diferentes. No obstante, esas disposiciones obligan a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para garantizar la exactitud de la tributación del impuesto sobre el valor añadido y el respeto del principio de neutralidad fiscal."

Por tanto, el TJUE acepta que la Agencia Tributaria, una Hacienda Autonómica o un Tribunal Económico-Administrativo, puedan discrepar respecto al tratamiento exigible de una misma operación, incluso refiriéndose ya al prestador ya a su destinatario. Ahora bien, el Estado debe garantizar que se ingresa con exactitud el impuesto debido, sin duplicidades, y con respeto al principio de neutralidad fiscal.

Igualmente, el principio de neutralidad ha sido invocado por nuestro Tribunal Supremo en distintas Sentencias (por ejemplo de 27 de febrero de 2007, de 5 de marzo de 2008[12], de 16 de julio de 2008[13], o 21 de mayo de 2009) al mantener, que cuando el empleador satisface un impuesto por retenciones menor del que debía y posteriormente es el empleado el que efectivamente paga el impuesto pendiente en su declaración anual del Impuesto sobre la Renta, en la medida en que el Impuesto ya fue satisfecho por otro sujeto pasivo, el Órgano inspector no puede ahora reclamar al empleador el pago del impuesto que no satisfizo.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de septiembre de 2008 se concluye que, como solicitaba el Ayuntamiento recurrente, "inspeccionado y liquidado un período trimestral de liquidación del IVA que determina la deuda legalmente exigible, es obligado atender a todos los componentes". Esto es, no puede regularizarse solo el IVA devengado sino que, existiendo el mismo, cabrá racionalmente entender que también había un IVA soportado deducible, que debería constar en la misma liquidación. El mismo criterio se recoge en sentencias posteriores, de 25 de marzo de 2009[14] y 10 de diciembre de 2012.

---

[12] Siendo la retención una obligación accesoria de otra principal, no es exigible cuando se ha cumplido la obligación principal, lo que no impide que la Administración exija al retenedor los intereses y sanciones que él pueda merecer por no haberse practicado la retención, o haberlo hecho de modo insuficiente.

[13] Dictada en unificación de doctrina, señala que el acta aparece formalizada dos años después de que los contribuyentes a quienes debió practicarse la retención al producirse el pago de sus minutas, hubieran formulado sus respectivas declaraciones, en las que, al realizar la deducción del importe total de las retenciones efectivamente sufridas, satisficieron en cuota propia el importe que debió ingresarse tras la retención. En consecuencia, la reclamación actual de la Administración genera una clara doble tributación por el mismo concepto. Subordinación de la obligación del retenedor al cumplimiento de la obligación principal.

[14] En este caso, el TS analiza una comprobación inspectora mediante la que se considera sujeta al IVA una operación que el interesado consideraba no sujeta. La inversión del sujeto pasivo a que dio lugar no originaba cuota alguna a ingresar, no produciéndose tampoco un perjuicio para la Hacienda, aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque este retraso es el mismo que el retraso en la deducción, al neutralizarse ambos mutuamente. La sentencia concluye que no procede, por tanto, exigir intereses de demora por el simple retraso en liquidar.

Recogiendo la expresión del Alto Tribunal, cuando un sistema tributario aspira a responder al principio de justicia y se procede a una regularización mediante la oportuna liquidación, la misma habrá de atender a todos sus componentes y si, con ocasión de la misma, procede exigir un importe y devolver otro, ambos deberán recogerse en el mismo acto, tanto si la comprobación de que trajera causa era parcial como general, provisional o definitiva.

Un último argumento ha de ser citado en esta reflexión, ya que la adecuada aplicación de ese principio no solo favorece al obligado tributario. Si se contempla el interés de la Administración en su conjunto, y no desde la perspectiva de un acto de liquidación singular, también la Administración puede salir favorecida en una adecuada aplicación del principio de regularización íntegra. Así ocurrirá ya que si un importe es primero debido, pero posteriormente, al mismo obligado tributario o a otro, ha de ser devuelto, puesto que los intereses de demora serán mayores necesariamente al hacer la devolución que al exigir el ingreso, que siempre se exigirá primero, el resultado es que los intereses anudados a la devolución serán fácilmente mayores que los correspondientes al previo ingreso. De ese modo, la exigencia de una liquidación y pago sin regularización íntegra, se torna en perjuicio de la Administración, pues a menudo habrá de reintegrar el citado importe con mayores intereses que los inicialmente devengados a su favor. Así ocurrirá, por ejemplo, cuando se determine que existían unas cuotas de IVA indebidamente repercutidas y, por tanto, indebidamente deducidas, ajustando mediante liquidación únicamente este IVA deducido. En tal caso deberá de oficio comprobarse su ingreso y acordar además su devolución como ingreso indebido, de forma que el perjuicio causado por el error cometido en el caso se reduzca al mínimo. En efecto, como las cuotas ya estaban deducidas, no habría lugar ni a su exigencia ni a su devolución, sin perjuicio de la debida rectificación mediante la liquidación citada. Si no se hiciera así, los intereses a exigir por el IVA indebidamente deducido serán necesariamente menores que los correspondientes al indebidamente ingresado. Todo ello sin perjuicio de que si, en el curso de la actuación comprobadora, se determinara que se perseguía un fin fraudulento, la conducta infractora se habría de sancionar con arreglo a lo dispuesto en la normativa aplicable.

Debiera en consecuencia estudiarse y en lo posible avanzar en la aplicación de este principio de regularización íntegra, mejorando con ello la aplicación de nuestro sistema tributario en su conjunto

INFORMES 2018

INFORME I/2018

INFORME DE 23 DE MAYO DE 2018, SOBRE LA EXISTENCIA DE PLURALIDAD DE DEUDORES TRIBUTARIOS Y PROBLEMAS ADVERTIDOS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

I. Pluralidad de deudores tributarios en el ordenamiento tributario

Este Consejo ya emitió informe sobre la pluralidad de responsables y obligaciones accesorias generadas tras la derivación de responsabilidad, incluido en la Memoria del año 2012 (pág.90 y ss.) (accesible en http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2012.pdf), y que concluía afirmando que el Consejo quería "poner de manifiesto su preocupación por los efectos negativos y desproporcionados que, en algunos casos, pueden derivarse de la exigibilidad de una pluralidad de obligaciones accesorias en los términos expuestos". Subsistiendo la misma realidad normativa, ha habido nuevas quejas que han incidido en otros aspectos de la aplicación del tributo, singularmente cuando hay cotitularidad en el presupuesto de hecho u otros supuestos de solidaridad distintos de los previstos para los responsables.

Aunque todos los supuestos de pluralidad de deudores están previstos por ley, podemos establecer una diferenciación en casos de pluralidad de deudores, que puede clasificarse así:

a) *Originaria*. Un conjunto de personas quedan obligadas desde el mismo nacimiento de la obligación tributaria, lo cual se da en los casos de concurrencia en la realización del presupuesto de hecho de cualquier tipo de obligación, conforme al art. 35.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT). Asimismo para la concurrencia de varios sujetos en la comisión de una infracción (art. 181.3 LGT). También ocurre así para las distintas situaciones de ser deudor de una misma deuda en el régimen de las obligaciones aduaneras, como el declarante, la persona por cuya cuenta se haga, quien facilitó la información a declarar, etc., pues a todos el art. 84 del Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, les califica de responsables conjuntos y solidarios.

b) *Derivada*. En este caso, existiendo ya un deudor tributario, por la realización de otros presupuestos de hecho se amplía el número de deudores, y así ocurre con los responsables tributarios que se suman a los deudores principales (art. 41 LGT), o los sucesores, que pueden ocupar la posición del deudor inicial total o parcialmente (arts. 39 y 40 LGT).

Cuando hay varios deudores de una sola deuda tributaria responden normalmente de forma solidaria, salvo en una clara excepción como es la del art. 42.1,b) LGT para los responsables que lo son por su condición de partícipes en entes sin personalidad, que responderán en proporción a sus respectivas participaciones respecto de las obligaciones de dichos entes, o lo que es lo mismo, de forma mancomunada.

Un caso dudoso por su mayor complejidad sería el contemplado en el art. 35.7 LGT, relativo a la concurrencia en el presupuesto de hecho cuando sólo se conozca a un obligado por la Administración, supuesto en que la deuda se podrá dividir si se identifica a los restantes obligados y la participación que les corresponda en el dominio o derecho transmitido, en cuyo caso esa delación lleva a una responsabilidad que podría entenderse mancomunada si bien, exclusivamente en relación con el IBI, la doctrina de la DGT expresada en su consulta vinculante V0399-16, considera que no es así, al entender que "la división de la deuda entre los obligados

al pago de la misma no es una excepción a la obligación solidaria de todos ellos". En cambio, los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid -STSJ 30-12-13- y Castilla-León -STSJ 26-5-14-, parecen admitirla como una responsabilidad mancomunada.

Por otro lado, en principio, el acreedor no debe verse afectado en el importe que debe cobrar por el hecho de que haya más o menos deudores, pues los eventuales intereses se devengarán hasta que se satisfaga el principal. No obstante, el problema surge en relación con las obligaciones accesorias de origen legal, como es el recargo del periodo ejecutivo, tal y como veremos más adelante, dadas las posibles interpretaciones.

II. Previsiones normativas específicas para la aplicación de los tributos cuando hay varios deudores

No están muy extendidas en la LGT normas específicas para la aplicación de los tributos en casos de cotitulares de una misma obligación y las existentes lo son en relación con la notificación a los distintos obligados solidariamente, al hilo de la representación voluntaria, la interrupción de la prescripción, los efectos de los recursos interpuestos por responsables y de los aplazamientos y suspensiones obtenidas por uno de ellos.

- En relación con la representación voluntaria, regulada en el art. 46.6 LGT, se considera que la representación existe en cualquiera de los cotitulares, pero a la vez requiere que a todos los concurrentes en la obligación se les debe notificar la liquidación. Sólo se refiere a la notificación de la liquidación, no a otros actos de gestión tributaria, notificación que ya se exigió en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2002 (rec. 7602/1997).

El art. 46, pues, presumiendo la representación, permite que en los casos de cotitularidad se sigan los procedimientos de gestión e inspección con cualquiera de los obligados solidarios (primera fase), pero exige que la notificación de la liquidación tributaria se realice a todos y cada uno de ellos, a los que han comparecido y a los conocidos, según deriva de los arts. 106 y 107 RGAT (segunda fase). El incumplimiento por parte de todos permitirá a continuación que la Administración pueda dirigirse en su acción de cobro contra uno o contra todos ellos, de forma sucesiva o simultánea. A sensu contrario, el cumplimiento total por cualquiera de ellos impedirá que la Administración pueda dirigirse contra el resto, quedando expedita para aquel que cumplió la vía civil para poder reclamar su parte al resto de obligados al pago.

La redacción vigente de la LGT, aun cuando se establece la regla general de la solidaridad, que permite al acreedor exigir a cualquiera el pago de la total obligación, y que sería una tercera fase tras la notificación si no se paga, exige que se notifique la liquidación a todos los cotitulares conocidos y la práctica de la misma, o no, puede proyectar consecuencias de indefensión, como claramente se reconocía en la sentencia del TS de 22 de septiembre de 2002.

Para los sucesores de personas físicas se establece un régimen similar en el art. 39 LGT, para cuando no estuviera liquidada la deuda del causante, al disponerse que las actuaciones se entenderán con cualquiera de los sucesores, "debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente". El art. 107 del RD 1065/2007 del 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección, también exige ponerlo en conocimiento de los sucesores conocidos. Para los sucesores de personas jurídicas, si no estaba liquidada la deuda, las actuaciones se pueden entender con cualquiera de los sucesores (art. 40.2 LGT).

En relación con el supuesto de la tributación familiar en el IRPF, con la redacción del vigente art. 46.6 LGT ya no podrá omitirse la notificación de la liquidación a alguno de los cónyuges.

En definitiva, la situación normativa actual, al señalarse expresamente, protege en mayor medida los derechos de todos los obligados solidariamente y les facilita el ejercicio de su derecho de defensa al poder cuestionar las liquidaciones que les deben ser notificadas.

- Otra de las previsiones específicas para casos de pluralidad de deudores la encontramos en relación con la prescripción y más en concreto con su interrupción, y que afecta tanto a supuestos que tienen cabida en los que hemos incluido entre los originarios, como en los derivados, encontrándose en el art. 68.8 y art. 258.5 LGT , si bien el efecto interruptivo no se dará si la obligación es mancomunada; y sobre la prescripción ganada (art. 69 LGT) , que sirve a todos salvo que la obligación sea mancomunada. Los efectos de esta normativa se plasman en la reciente sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 1091/2017 de 19 de junio, y también se evidenciaron en la citada sentencia del mismo Tribunal de 22 de septiembre de 2002, pues a pesar de no haberse notificado a todos los cotitulares del hecho imponible, la actuación sobre uno de los obligados interrumpía la prescripción para los demás. Con otra perspectiva para los sucesores, la STS núm. 440/2017, de 14 de marzo.

En este punto no se encuentra, pues, diferencia alguna con respecto a lo establecido en el régimen común de obligaciones civiles para estos casos de interrupción de la prescripción y que se encuentra en el art. 1974 CC.

- Por último, se encuentra una previsión específica para alguno de los supuestos que entran dentro de los que hemos calificado como derivados, pues es de aplicación únicamente para la figura del responsable y está en relación con los efectos de la interposición de recursos por estos obligados tributarios. El art. 174.5 LGT , añadido por la ley 7/2012, de 29 de octubre, dispone que la resolución de la reclamación contra el acto de derivación de responsabilidad solo afectará a la obligación del recurrente y no a los demás obligados que pudiera haber. Se trata, pues, y para este acto en concreto por uno de los responsables, de una excepción al régimen de los arts. 1141, 1144, 1145 y 1148 del CC, pues cualquier acto útil para los obligados solidarios hecho por uno de ellos les afecta, no así los que les perjudiquen, y aquí, aunque el recurso les pudiera beneficiar no les surtirá efecto a los que no recurrieron, siempre que la liquidación haya adquirido firmeza.

En el Reglamento General de Recaudación, no en la LGT, y también de forma exclusiva para responsables, el art. 124.2, limita los efectos del aplazamiento o suspensión a quien lo solicita, si bien y a diferencia del régimen visto sobre la interrupción de la prescripción no se indica si afecta a todo tipo de obligación, sólo a las mancomunadas, o solo a las solidarias, quizá por las mismas razones indicadas para los efectos de los recursos del responsable, esto es, que los responsables son generalmente solidarios entre ellos. En un supuesto en que dos responsables solidarios habían interpuesto reclamación económico-administrativa, instando la suspensión del pago, y un tercero no lo hizo, pero sí se personó en el procedimiento, el TSJ de Galicia (Sede: A Coruña, Sección: 3) en sentencia nº 164/2007, de 14 de febrero, entendió que procedía la exigencia del pago por no afectarle a él la suspensión, dado que no habiendo él recurrido, no podía estar suspensa la acción de cobro respecto del mismo, y en los mismos términos se pronunció la AN en sentencia de 17 de mayo de 2010 (rec. 513/2008), apoyándose en el citado art. 124 aunque la obligación era anterior a su entrada en vigor, mientras que en caso de aplazamiento para los administradores responsables se admitía que el aplazamiento instado por uno afectaba a los demás (TSJ Madrid Sentencia núm. 10959/2008 de 18 de diciembre, siendo la obligación de 1992). Es más, estando ya en vigor el vigente RGR, el TSJ de Murcia, en Sentencia núm. 531/2013 de 26 de junio, también admite el efecto de la suspensión para todos, pues si

bien según el 124.2 no afectarán a los otros, no obstante habrán de desarrollarse teniendo en consideración si la responsabilidad de los otros responsables es solidaria o mancomunada.

Uno de los problemas que ha llegado en más de una ocasión a este CDC es el de si para los deudores principales solidarios la suspensión obtenida por uno de ellos debe surtir efectos para los demás. Por entender que se trata de una única deuda, en un expediente anterior (12065/14), se propuso la revocación del acto que dirigía la acción contra uno de los deudores que no había solicitado la suspensión, y ese criterio se mantiene también sobre el mismo asunto en la sentencia del TSJ de Las Palmas de Gran Canaria, núm. 573/2016, de 15 de noviembre de 2016. Se trataba de un supuesto de dos deudores de una deuda aduanera que la Administración pretendió cobrar a ambos, y habiendo obtenido uno de ellos la suspensión, no admitió la proyección de sus efectos respecto del otro, a quien apremió en un primer momento. La resolución administrativa origen de la sentencia fue adoptada en cumplimiento de la doctrina vinculante establecida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución para unificación de criterio 00/05026/2008, de 22 de octubre de 2008, estando referida tanto a supuestos de codeudores como de co-responsables, no pudiendo la Administración apartarse de lo establecido en la misma.

Si alguna conclusión clara puede obtenerse es que el régimen de las obligaciones tributarias de carácter solidario se ha querido separar en ciertos aspectos del régimen común de las obligaciones solidarias establecido en el CC, y ello sólo se ha hecho por norma con rango de Ley. De modo que puede decirse que ante obligaciones solidarias ciertos efectos que favorecen a los distintos deudores (o acreedores) se proyectan sobre todos, cuando surgen de un mismo presupuesto de hecho, no así para los casos en que se está obligado mancomunadamente. En este punto la STS 440/2017, de 14 de marzo, introduce otros elementos para el debate, pues en un asunto en que hay varios sucesores a los que se le fue requiriendo de forma sucesiva, y no simultánea, afirma que "Esta Sala entiende que si bien en origen nos encontramos ante la solidaridad en el pago de la deuda tributaria, en concreto, en el terreno de la liquidación tributaria, una vez que el órgano competente ha determinado la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y la misma se requiere formalmente a cada uno de los beneficiarios de la escisión, nace, para cada uno de ellos, una deuda independiente que seguirá un *iter* procesal determinado, sin que las vicisitudes de unas pueda afectar a las restantes.

La deuda tributaria respecto de cada uno de los obligados tributarios sigue un *iter* procesal diferenciado, hasta tal punto, que las medidas acordadas respecto de uno de los obligados tributarios no resulta extrapolable al resto de obligados (ie.: aportación de aval)". Que esta afirmación, que no es *ratio decidenci* del asunto, no es extrapolable a cualquier supuesto de obligados solidarios lo evidencia el hecho de que si uno de ellos hubiera cumplido, la obligación se extinguiría para todos. El Alto Tribunal parece que continúa con la misma línea argumental, ya que recientemente ha dictado sentencia con idéntico contenido (STS de 22 de noviembre de 2017, Sala de lo Contencioso, sección 2ª, recurso de casación 2478/2016, José Navarro Sanchís).

Asimismo, recientemente el TEAC, en Resolución para unificación de criterio 0080/2018, de 23 de marzo de 2018, ha ratificado su doctrina vinculante señalando que la solicitud de suspensión del procedimiento de recaudación ofrecida por un responsable, no puede afectar al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes.

Para los responsables se excepciona, además, dicho régimen común de las obligaciones del CC en cuanto a los efectos de los recursos interpuestos por cada uno de ellos, conforme a lo

dispuesto en el art. 174.5 LGT y pudiera entenderse que también se limitasen los efectos del aplazamiento o la suspensión obtenida por uno de ellos según el art. 124.2 RGR.

La actuación de la Administración tributaria evidencia que entiende, conforme a la doctrina señalada, que a pesar de ser obligaciones solidarias, tanto si afectan a deudores principales, como a responsables, lo único que afecta a todos es el pago de la obligación, y además si es en periodo voluntario, pues si se inicia el periodo ejecutivo da lugar al problema de las prestaciones accesorias devengadas. El pago, ya sea total, ya sea parcial, se haga en voluntaria o en ejecutiva siempre beneficia a todos. No obstante, y tal y como viene argumentándose por el Tribunal Supremo en las sentencias citadas anteriormente, una vez requerida la deuda a cada uno de los deudores o responsables/deudores el "*iter* procesal" para cada cual se hace independiente, pudiendo cada uno de ellos encontrarse en situaciones diferentes: unos en voluntaria, otros en ejecutiva, con providencia de apremio o no, con posibilidad de pagar en el plazo del 62.5, es decir, en cualquiera de las contempladas por la normativa tributaria para cada uno de los débitos.

III. ¿Puede una misma deuda tener tantas prestaciones accesorias como deudores de la misma?

Las obligaciones accesorias de otra obligación tributaria (intereses, recargo por ingreso extemporáneo y recargo ejecutivo) lo son de la obligación de la que acceden, sea o no la principal surgida del hecho imponible, y la pregunta es si estas obligaciones accesorias se darán una vez por obligación, o tantas como obligados tributarios solidarios pueda haber, y que con su actuación las devenguen. O dicho de otro modo, si la actuación de uno de los obligados solidariamente surte efectos para los demás y evita que esas prestaciones accesorias puedan multiplicarse, o por el contrario no es así y pudieran existir algunas obligaciones accesorias a pesar de ya no existir aquella de la que debieran acceder, singularmente el recargo del periodo ejecutivo.

Nos situamos, pues, en el momento en que el acreedor puede dirigirse contra uno o todos los obligados solidarios, de forma sucesiva o simultáneamente. Del mismo modo, y atendido el alcance de la responsabilidad tributaria, debe diferenciarse, al menos en cuanto al importe exigible de la deuda tributaria, entre la situación de los deudores principales, sucesores y responsables. Mientras que a los deudores principales y sucesores será exigible la cuota, más intereses exigibles, y en su caso recargo del periodo ejecutivo , con carácter general, salvo el caso del art. 42.2 LGT, a los responsables alcanza sólo a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario, pudiendo generar el responsable con su conducta incumplidora los recargos e intereses que procedan (art. 41.3 LGT), exigiéndose en la vía de apremio, como establece el art. 174.6 LGT, y ello ocurre también cuando se les requiere a quienes puedan ser responsables de un mismo deudor principal, con la duda de si el responsable a que se refiere el citado artículo es único, o puede incluir a todos los que sean solidarios. En la STS de 14 de marzo de 2017, citada, se dice que para cada sucesor habrá "una deuda independiente que seguirá un *iter* procesal determinado, sin que las vicisitudes de unas puedan afectar a las restantes".

En estos casos podría darse la hipótesis de que una misma deuda sufriera partenogénesis en prestaciones accesorias, en número equivalente al de deudores solidarios que no cumplan con el pago requerido. Esto es, si deudores principales o responsables no cumplen en plazo de periodo voluntario, además de responder, respectivamente, de su deuda o de la deuda de otro, si son varios en principio pasarían a tener a su vez la condición de deudor principal por las prestaciones accesorias que su conducta conlleve.

Por ello, procede distinguir las distintas obligaciones accesorias que contempla la LGT.

En cuanto a los intereses de demora, regulados en el art. 26 LGT, en la medida que son de una deuda no pueden exigirse más de una vez, pues el retraso en el pago no puede dar lugar a que deba indemnizar cada deudor si hay más de uno, pues ello supondría un enriquecimiento injusto del acreedor si dicho importe fuera exigible a cada deudor solidario. Obviamente, si la obligación fuera mancomunada, cada uno deberá asumir el importe de los intereses de su propia deuda, pero si es solidaria, el importe devengado y satisfecho por uno de los obligados ya no podrá exigirse a los demás de la misma condición. Otra cosa sería que satisfecha la deuda por un responsable subsidiario, a quien no se le pueden exigir los intereses devengados entre el tiempo transcurrido desde el momento en que la deuda fue exigida en periodo voluntario al deudor principal y la notificación al responsable, dichos intereses sigan siendo adeudados en su caso por el deudor principal u otro responsable solidario.

Ahora bien, para garantizar un aplazamiento, fraccionamiento o suspensión, partiendo de que la Administración entiende -con apoyo normativo para los responsables, y sin apoyo normativo expreso para otros obligados solidarios-, que sólo sirve a quien lo inste, parece que cada obligado, si la solicitud no fuera conjunta, debería incluir en el importe a garantizar también los intereses de demora. La garantía de la deuda, ya sea una, ya sean varias, esencialmente ha de cumplir varios requisitos:

- Que se garantice la totalidad del principal de la deuda.
- Que se garanticen los intereses de demora que la misma pueda generar.
- Que se garanticen los posibles recargos del periodo ejecutivo que fuesen exigibles en caso de ejecución.
- Y que, respecto de cada deudor, la garantía constituida ha de serlo de tal forma, que la Administración, en caso de necesidad de ejecución, pueda cobrarle la cantidad debida al sujeto que está ejecutando. Este último requisito deviene, tal y como se ha indicado, de que la vida de cada recurso/ aplazamiento adquiere independencia en cada deudor solidario.

Para los responsables, según el art. 124 RGR, cada uno debiera garantizar el mismo importe por la deuda e intereses y recargos que otro u otros responsables. Si la solicitud fuese una y conjunta por todos los responsables sólo el importe de la deuda y de unos intereses podría ser suficiente, al margen del importe de los recargos del periodo ejecutivo, de los que después nos ocupamos.

En cambio, para otro tipo de deudores solidarios, no hay norma expresa, y la solución puede cambiar según se apliquen las consecuencias del régimen de las obligaciones solidarias del CC, o prevalezca el criterio de que si sólo garantiza un obligado y después sus pretensiones son admitidas, la Administración quedaría sin garantía de cobro frente a los demás obligados solidarios que no solicitaron aplazamiento, ni recurrieron, lo cual abocaría, en principio, a la exigencia, en su caso, de varias garantías, una por cada deudor.

La doctrina vinculante del TEAC se contiene fundamentalmente en sus resoluciones 01632/2007, de 8 de octubre de 2008, 05026/2008, de 22 de octubre de 2008, 01857/2009, de 6 de octubre de 2010, en las que se va a establecer, en síntesis " De las disposiciones transcritas se deduce, por un lado, que declarados responsables subsidiarios, éstos sólo responden de las deudas del deudor principal en período voluntario y que si dicha deuda no se abona en los plazos establecidos se inicia contra ellos, de forma individualizada, el correspondiente procedimiento de apremio ; y de otra, que el pago de la deuda por uno de ellos, exime o extingue para todos los demás la deuda en el importe de principal en período voluntario, quedando obligados cada

uno de ellos al pago de los correspondientes recargos devengados en su correspondiente procedimiento de apremio" (8-10-2008". Y más en concreto en la Resolución más reciente 0080/2018, de 23 de marzo de 2018, y respecto a los recargos de apremio a que posteriormente nos referiremos, fija este criterio "En el caso de existir recargos de apremio, el responsable subsidiario únicamente responde de los devengados en el procedimiento de apremio que, de forma individualizada, se haya abierto contra el propio responsable subsidiario", algo que extiende a otros deudores solidarios.

La obligatoriedad de la doctrina establecida por el TEAC es algo en lo que es innecesario insistir por su evidencia (ej. 02294/2013 de 22/09/2015, y anteriores RG 00/03253/2011 (22-09-2013), RG 00/04185/2014, RG 00/04454/2014, RG 00/5693/2014, RG 6331/2013, todos de 10-09-2015, en lo relativo al efecto vinculante de la doctrina del TEAC para toda la Administración Tributaria).

Otra de las obligaciones accesorias son los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, contemplados en el art. 27 LGT, y que por afectar a declaraciones o autoliquidaciones que conlleven el deber de ingresar, no es probable que afecten a la categoría de obligado tributario "responsable". Si hay cotitularidad en el presupuesto de hecho de la declaración, por derivar directamente de la ley, o por el ejercicio de la opción prevista en caso del IRPF, la presentación extemporánea conllevará un único recargo a cuantificar en función del tiempo transcurrido desde la finalización del plazo para declarar, recargo que será exigible a cualquiera si hubiera varios deudores solidarios. Del mismo modo, si no se ingresa y no se pide el aplazamiento o fraccionamiento, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora en su caso, derivada de la presentación extemporánea, no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación (art. 27.3 LGT). Ni el recargo por declaración extemporánea, ni los eventuales intereses de demora pueden exigirse tantas veces como obligados solidarios pudiera haber, sino únicamente por un único importe.

Es sin embargo, en cuanto a los efectos del pago por un obligado solidario, cuando se realiza una vez finalizado el periodo voluntario e iniciado el periodo ejecutivo, donde hay mayor número de problemas, y a su vez en el caso de corresponsables de una misma obligación, siendo el supuesto más común el de los administradores societarios. Y ello es así por el devengo del recargo del periodo ejecutivo.

Así como para los intereses de demora, no es necesario que la ley excluya la posibilidad de indemnizar cada uno de los deudores solidarios el perjuicio sufrido por el acreedor por el retraso en el pago de la deuda, no existe, en relación con los recargos del periodo ejecutivo regulados en el art. 28 LGT, una referencia explícita, lo cual puede generar discrepancias.

La regulación vigente de dichos recargos ha introducido una graduación, como también existe para el recargo por declaraciones extemporáneas. Sobre la naturaleza de los recargos se ha discutido históricamente, habiéndose pronunciado incluso el Tribunal Constitucional en diversas ocasiones en relación con los de prórroga, encontrando alguna referencia al carácter resarcitorio que puede tener el recargo de apremio.

La regulación actual que permite la exigencia del recargo del 5 o del 10% excluyendo intereses, introduce nuevos elementos en la clásica discusión sobre su naturaleza disuasoria del incumplimiento, incentivadora del cumplimiento puntual, indemnizatoria si excluye intereses o compensatoria de los gastos del procedimiento.

Sea cual sea la naturaleza que se le atribuya, en los casos que excluyen intereses, se podrían considerar como indemnizaciones a tanto alzado. No obstante, la doctrina del TEAC citada sobre el caso de exigencia de recargos de apremio, manifiesta con claridad que el responsable subsidiario únicamente responde de los devengados en el procedimiento de apremio que, de forma individualizada, se haya abierto contra el propio responsable subsidiario.

Las diversas regulaciones de este recargo a lo largo del tiempo han dado lugar a distintas etapas interpretativas, y antes de que el periodo ejecutivo y el recargo se vinculase con la finalización del periodo voluntario, cuando se requería la certificación de descubierto, entendían los tribunales que si se pagaba antes de su expedición y notificación, el recargo no era exigible.

Ya se ha dicho que la solidaridad en la concurrencia en un presupuesto de hecho está prevista, en principio, para todo tipo de obligado tributario en el art. 35.7 LGT, por lo que el cumplimiento por uno de los obligados libera a los demás, conforme al art. 1.145 CC.

Nótese que ahora la solidaridad para el cumplimiento de una obligación viene dada por la concurrencia en la realización de un presupuesto de hecho conjunto, también para los responsables, y no por ser responsables solidarios o subsidiarios. No obstante, cuando haya distintos responsables por presupuestos de hecho distintos, no puede pensarse que se responda mancomunadamente como hasta 1991, pues la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria notificada en periodo voluntario.

Se plantea aquí el interrogante de si cabe pensar en una pluralidad de recargos, por el hecho de haber requerido a una pluralidad de responsables de una misma deuda tributaria si no cumplen en plazo. O más en concreto, si el incumplimiento de cada uno genera una propia obligación independiente de la que en un principio debiera ser accesoria, que conllevase, en su caso, la multiplicación de los recargos, o por el contrario, al ser una la obligación principal sólo podrá exigirse un sólo recargo al conjunto de deudores que lo son por el mismo presupuesto de hecho. Estas son las cuestiones que han dado lugar al debate sobre la vigente normativa, ya que ésta no ha ofrecido la necesaria claridad, originando dispares interpretaciones.

Los artículos 41.3 y 174.6 LGT en ningún momento establecen expresamente que serán exigibles tantos recargos como responsables haya de la misma deuda si no paga ninguno en plazo. Disponen literalmente que "si el responsable no realiza el pago…, se iniciará el periodo ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan", de donde se ha derivado una interpretación que podría, para determinados contribuyentes, resultar injusta, según se desprende de las quejas recibidas por este Consejo en los últimos años, siendo así que en el precepto en cuestión no se aclara qué recargos proceden, y prueba de ello es la existencia de un recurso de casación pendiente. Por otro lado, ningún otro precepto dice nada para el caso de que los cotitulares obligados tributarios solidarios tengan una condición jurídica que no sea la del responsable. Ahora bien, hay una corriente jurisprudencial que entiende que, si en el procedimiento de recaudación contra los responsables solidarios no ingresa ninguno y se dictan providencias de apremio, el retraso de cada uno de los responsables deparará el devengo de su respectivo recargo de apremio, y el pago posterior por uno de esos responsables plurales, no les eximirá del pago de la obligación accesoria, a pesar de la inexistencia de la deuda principal.

En efecto, la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección7ª) en Sentencia de 10 de mayo de 2010 (rec. nº 372/08), entendiendo que cada responsable da lugar con su incumplimiento a un procedimiento de apremio distinto, cada uno deberá soportar sus recargos generados, criterio reiterado en los mismos términos por el TSJ de Andalucía, sede Málaga, en Sentencia núm. 3526/2010, de 30 de septiembre. En cambio, la misma Audiencia Nacional (Sala

de lo Contencioso-Administrativo, Sección7ª), en Sentencia de 22 de julio de 2013 (rec. 252/2012) no llega a pronunciarse sobre la exigencia o no de recargos, pero sí dice que el pago de uno dejaría sin efecto los trámites para el cobro de otros, aunque en este caso se trata de deudores solidarios por sucesión empresarial y no de responsables tributarios. El mismo Tribunal y sección, en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 238/2013), admite la procedencia del recargo de apremio e intereses de demora del período ejecutivo, no obstante el pago por parte de otro de los responsables subsidiarios de las deudas tributarias objeto de derivación, si bien por el carácter mancomunado de una de tales obligaciones tributarias. Obviamente si las obligaciones son mancomunadas cada uno soportará el recargo sobre su deuda, pero no un recargo del 20% cada uno sobre el importe total de la deuda.

El TSJ Madrid, en sentencia de 12 de enero de 2012 (recurso 85/2010) entendió que sólo puede haber un recargo, criterio que fue modificado por la misma sección en la posterior Sentencia núm. 154/2013 de 18 febrero, con voto particular, admitiendo la procedencia de recargos para cada deudor, criterio que ha sido reiterado, reproduciendo parte de dicha sentencia, por la Audiencia Nacional en sentencia de 2 de febrero de 2015, recurso 14/2014.

Llegados a este punto, en que hay un mayor número de pronunciamientos a favor de la pluralidad de recargos, y dada la distinta cuantía del recargo ejecutivo en función de las situaciones concurrentes, y teniendo además en cuenta que no se exige un plazo común de pago para todos los deudores individualmente notificados, quizá pudiera distinguirse entre diversos supuestos.

Sin perjuicio de la procedencia, en virtud de disposición legal expresa, de la exigencia de los recargos del 5 y del 10 %, su aplicación a todos y cada uno de los obligados solidarios podría resultar, en determinadas circunstancias, excesiva.

La exigibilidad del recargo del 20% a cada obligado que no cumplió en plazo, incluso habiéndose iniciado el procedimiento de apremio puede resultar algo más que llamativo. Decía el Magistrado del TC, MENDIZÁBAL ALLENDE, en el voto particular a la sentencia 276/2000, de 16 de noviembre de 2000, que “lo cuantitativo, cuando alcanza cierto nivel, pueda convertirse y se convierte en cualitativo”, y la circunstancia de que haya más de un obligado solidario incumplidor conllevaría que se incrementase lo que podría recaudarse en un 20% más por obligado, esto es, con cinco administradores societarios, se alcanzaría el 100% de la deuda, y así sucesivamente, algo, evidentemente, excesivo.

El recargo del periodo ejecutivo es una prestación accesoria de una deuda liquidada no satisfecha en plazo, no del procedimiento de apremio y, como se ha dicho, la ley no establece expresamente que se devenguen tantos recargos como deudores, aunque sí haya distintos procedimientos de apremio, y ello sin perjuicio de la existencia de sentencias y resoluciones administrativas que avalan la interpretación de la correspondencia entre recargos y codeudores.

El cambio de responsabilidad mancomunada a solidaria en 1991 y el régimen reformulado en la vigente LGT por la concurrencia en la realización de un presupuesto de hecho, pero con los mismos efectos, supone que cada deudor responda por todo, en su correspondiente iter procedimental. La cuestión sería la relativa a si ello ha de suponer o no que se deba estar obligado a más si otro obligado ya cumplió. Si en la responsabilidad mancomunada cada deudor respondía en caso de incumplimiento, también del 20% por recargo de apremio de la parte de su deuda, con la responsabilidad solidaria, si no se cumple en plazo, a cada responsable solidario se le puede exigir todo, pero la cuestión es si con un único recargo del periodo ejecutivo o con varios. Se plantea la duda razonable de si su pago no debiera impedir que se le pueda exigir a otro, al igual que ocurre con la deuda y los intereses en que fueran concurrentes.

Si la liquidación, la sanción o la deuda solidaria notificada a todos los obligados solidariamente no es satisfecha por ninguno en plazo, ni en el dado con la notificación de la providencia de apremio, el acreedor, en este caso la Hacienda Pública, puede dirigirse contra los deudores sucesiva o simultáneamente. En este caso, la ley no expresa con la exigida claridad que la habilite a cobrar a cada uno el recargo del periodo ejecutivo una vez satisfecha la obligación principal ni, en su caso, un recargo de apremio por cada uno de los obligados. Para lo que no hay duda, estando extinguida la deuda principal, es que a todos los demás obligados sí les deberá poder exigir las costas del procedimiento que hubieran podido causar.

No resulta claro -por el hecho de que los artículos 41.3 y 174.6 LGT están redactados en singular- que, si fueran varios los responsables, debiera satisfacer cada uno un recargo del período ejecutivo propio, y si hay distintos procedimientos de apremio un recargo por cada deudor. El recargo no debe ser necesariamente individual para cada uno, como tampoco pueden acumularse los intereses, sin perjuicio de que cada uno sí deba asumir las respectivas costas que provoque, como resulta del art. 161.4 LGT.

No obstante, el hecho de que se tramiten procedimientos diferenciados y autónomos parece conllevar, y así lo están interpretando mayoritariamente los órganos judiciales y económico-administrativos, que cada uno de los deudores asuma las responsabilidades propias derivadas del incumplimiento de sus obligaciones, de manera que, al notificarse la obligación de pago a cada uno de ellos, vendrán obligados al pago de los recargos que se deriven de su incumplimiento.

En otro ámbito, en los supuestos de responsabilidad que alcanzan a las sanciones impuestas al deudor principal, a los responsables, uno o varios, se le puede exigir la sanción, incluso al mismo título de deudor principal (art. 181.2 LGT), pero lo que no se exige es una sanción a cada uno, igual que cuando hay cotitularidad en la infracción (art. 181.3 LGT), pues también hay una única sanción y no varias o tantas como infractores.

IV. Conclusión

Sin duda, como ya se concluía en el Informe citado al inicio, una regulación legal expresa de la situación de los cotitulares de obligaciones incrementaría la seguridad jurídica en esta materia de obligaciones accesorias de una misma deuda, así como la proyección de los efectos de la suspensión o aplazamientos en caso de cotitulares en el presupuesto de hecho que no sean responsables.

Más en concreto, determinadas previsiones legales como las contenidas en el artículo 35.7 o en los artículos 41.3 y 174.6 LGT, han dado lugar al planteamiento de quejas ante el CDC y a la necesidad de una interpretación por parte del TEAC y de los Tribunales que no siempre ha sido coincidente destacándose, además, el esfuerzo de la doctrina tributarista por realizar una interpretación jurídica de las citadas normas que evitase cualquier efecto desproporcionado desde la óptica de los principios de justicia tributaria y sin olvidar que la capacidad económica gravada es siempre la manifestada por la realización del hecho imponible.

En cuanto a la proyección de los efectos de la suspensión, aunque parece clara desde el punto de vista interpretativo con la reciente RTEAC 23/03/2018 y las anteriores resoluciones 22/10/2008 y 06/10/2010, así como las dos sentencias del Tribunal Supremo anteriormente citadas, siendo el criterio vinculante existente para la Administración que la suspensión no extiende sus efectos a los restantes deudores, también este criterio podría ser matizado en determinados supuestos de deudores solidarios que no sean responsables.

Aunque la regulación legal que podría originar la exigencia de pluralidad de recargos a los responsables ya existe, artículos 41.3 y 174.6 de la LGT, y ha sido interpretada en el sentido expuesto por la jurisprudencia mayoritaria, su aplicación sigue siendo controvertida. Es más, se trata de una cuestión que ha sido objeto de recurso de casación, por lo que el Tribunal Supremo, si tiene a bien admitir el recurso, decidirá sobre la interpretación correcta de los preceptos mencionados.

En cuanto a los recargos en el caso de pluralidad de codeudores, y a pesar de la interpretación jurisprudencial dominante mencionada en este informe, en la que se señala que a partir del momento de la liquidación de la deuda tributaria y de que ésta sea requerida formalmente a cada uno de los codeudores, estamos ante deudas independientes, por lo que se presume que la pérdida de solidaridad en la fase ejecutiva conllevará la exigencia de recargos individualizados, si bien en relación con los recargos del período ejecutivo puede resultar más que dudosa la multiplicación de los mismos, respecto del recargo de apremio del 20% esta multiplicación podría resultar totalmente desproporcionada en determinadas ocasiones, excesiva desde un punto de vista cuantitativo.

Cualquier modificación que, sin menoscabo de las garantías del crédito tributario, suponga una aclaración de la regulación existente o incluso la mejore, en aras a la consecución de un sistema tributario más justo, será fundamental y evitará una conflictividad que, en esta materia, ha dado origen a diversas quejas presentadas ante el Consejo para la Defensa del Contribuyen

INFORMES 2019

INFORME I/2019

SOBRE DEDUCIBILIDAD DE RETENCIONES EN CASO DEL IMPAGO DE LAS RENTAS SUJETAS A RETENCIÓN Y SOBRE EL ALCANCE DE LA EXPRESIÓN "CANTIDADES EFECTIVAMENTE RETENIDAS" A EFECTOS DE LA DEVOLUCIÓN EN IRPF E IS.

1. Presentación

La oportunidad de realizar este informe surgió con ocasión del estudio de la queja con número de referencia 10230-18, planteada por una S.L. que había interpuesto recurso de reposición contra una resolución de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015. Transcurridos siete meses sin que su recurso hubiera sido resuelto decide plantear la que versa sobre la no aceptación por la AEAT de determinadas retenciones correspondientes a un contrato de arrendamiento por no constar que se hubiera producido el pago efectivo de las mismas.

La cuestión de fondo es si debe admitirse la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas de un arrendamiento devengadas y que no se ha probado que estén pagadas y en íntima relación con lo anterior si cabe solicitar devolución de esas retenciones.

2. La situación en el IRPF

La posible deducción de las retenciones está generando polémica en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades porque en relación con el IRPF la cuestión en principio parece que quedó aclarada por el **Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 27 de septiembre de 2012 (3187 2011)**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

Según consta en la base de datos DYCTEAC en ella se estableció el siguiente criterio:

> *"Las retenciones o ingresos a cuenta correspondientes a las rentas sometidas a tal obligación, deberán imputarse al mismo período impositivo en el que deban imputarse las rentas de las que procedan, es decir, siguiendo los criterios de imputación temporal que en cada caso correspondan a dichas rentas.*
>
> *No obstante, en cuanto al derecho a deducir tales retenciones, y no existiendo en la normativa del IRPF precepto alguno que habilite para deducir de la cuota retenciones con anterioridad al momento en que haya nacido la obligación de practicar tales retenciones, nacerá en el momento en que las rentas se abonen o satisfagan. Y todo ello sin perjuicio de lo prevenido en el artículo 99. 5 de la Ley del IRPF, puesto que si abonadas las rentas, las retenciones no se practican, o se practican por un importe inferior al debido, por causa imputable al pagador, el perceptor de las rentas tendrá derecho a deducirse de la cuota de su impuesto personal el importe de la retención/ingreso a cuenta procedente, los cuales en todo caso deberán ser imputados al mismo período impositivo al que se imputan dichas rentas.*
>
> *Por lo tanto, pueden darse dos situaciones:*
>
> *Que la autoliquidación del IRPF del perceptor de las rentas, a la que deben imputarse los ingresos sometidos a retención, en función de los criterios de exigibilidad o devengo, no se hubiese presentado aún en el momento en el que se produce su cobro efectivo, supuesto éste en el que se incluirán en tal autoliquidación tanto las rentas como las retenciones.*

Que ya se hubiera presentado la autoliquidación del IRPF del perceptor de las rentas, con anterioridad al cobro de los ingresos sometidos a retención, los cuales habrán sido incluidos en la declaración ya presentada en función de las correspondientes reglas de imputación temporal.

En este supuesto, en la declaración se habrán debido de incluir únicamente los ingresos, pues en el momento de su presentación aún no se había practicado la retención, si bien, una vez practicada ésta (esto es, cuando los ingresos se abonen o satisfagan) habrá de solicitarse la rectificación de la autoliquidación efectuada, en los términos del artículo 120.3 de la Ley 5812003, a fin de deducir de la cuota resultante de la misma las retenciones practicadas."

La segunda cuestión objeto de este Informe es cómo debe interpretarse a efectos de la posible devolución la expresión "cantidades efectivamente retenidas" contenida en los artículos 103.2 de la Ley del IRPF y 127.2 de la Ley del IS. Aquí la respuesta que han venido dando los tribunales es distinta en el ámbito del IRPF y del IS. En efecto, mientras que en el ámbito del IRPF la doctrina administrativa viene siendo unánime a la hora de concluir que la devolución sólo opera sobre cantidades efectivamente retenidas y, por tanto, la prueba de la realidad de la retención es necesaria para obtener su devolución, en el ámbito del IS no existe esa unanimidad como después se explicará.

Centrándonos ahora en el IRPF, el artículo 103.2 de su Ley reguladora dispone:

"Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este Impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere la letra d) del artículo 79 de esta Ley y, en su caso, de las deducciones previstas en el artículo 81 y 81 bis de esta Ley, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan."

Si hacemos un repaso por la doctrina de los Tribunales Económico Administrativos se advierte que todos coinciden en concluir que en estos casos no cabe la devolución. Esta doctrina se recoge, por ejemplo, en la **Resolución del TEAC de 16 de abril de 2004 (RG 705-2001),** que analizó el alcance de la devolución de oficio regulada en el artículo 100 de la Ley 18/1991 del IRPF, si bien en este caso referido a retenciones por rendimientos de una actividad artística.

En el ámbito de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales esta doctrina se recoge con referencia a retenciones en arrendamiento de inmuebles por ejemplo en la **Resolución del TEAR de Madrid de 29 de diciembre de 2011 (Reclamación núm. 28-09724-2010)**. En ella se afirma:

"Por lo tanto, si bien la prueba de la realidad de la retención no es necesaria para su deducción en cuota, sí lo es para obtener su devolución (…)

En el caso que nos ocupa, el contribuyente no ha aportado documentación que, a juicio de este Tribunal, acredite que se le practicaron retenciones con ocasión del pago de las rentas devengadas por el alquiler del local comercial al que nos venimos refiriendo, como podrían ser, el contrato de arrendamiento, las copias de los justificantes bancarios de transferencia a su favor de la renta pagada por el inquilino, cuyos importes coincidan con el importe íntegro del alquiler más el /VA repercutido menos la retención practicada. Lo hasta aquí expuesto conlleva la estimación de las pretensiones de la reclamante en lo

*referente a la posibilidad de deducir las cantidades que debieron ser retenidas, pero la devolución tributaria se circunscribe a las cantidades **efectivamente retenidas**, las cuales habrán de ser acreditadas por el interesado, circunstancia ésta que, por lo que se refiere a las cantidades objeto de controversia, no concurre en el caso que nos ocupa, ya que la parte actora aporta únicamente recibos de alquiler que no aparecen firmados por el arrendatario y contratos de arrendamiento, por lo que no puede considerarse probado que las retenciones alegadas por el interesado sean cantidades efectivamente retenidas y susceptibles de ser devueltas y, por tanto, deben desestimarse las pretensiones actoras."*

3. La situación en el IS

La situación en el Impuesto sobre Sociedades es distinta porque en este tributo existe, en primer lugar, una regulación específica del nacimiento de la obligación de retener y de la deducción de las retenciones que está contenida en los artículos 19.3 y 41 de la Ley del IS y 65.1 del Reglamento del IS. Así, el artículo 19.3 de la Ley del IS establece lo siguiente:

"El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este Impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro".

Por su parte, el artículo 41 de la LIS dispone:

"Serán deducibles de la cuota íntegra:

a) Las retenciones a cuenta.

b) Los ingresos a cuenta.

c) Los pagos fraccionados.

Cuando dichos conceptos superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las bonificaciones y las deducciones que resulten de aplicación al contribuyente por este Impuesto, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso".

Como puede extraerse de la primera de estas normas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades la deducibilidad de las retenciones se vincula con el devengo de las rentas y no con el pago. Recordemos que, como hemos visto antes, en el IRPF el derecho a deducir las retenciones se vincula con el nacimiento de la obligación de practicar la retención que allí coincide con el momento del pago.

El **Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía** ha acogido este criterio en el ámbito del IS por ejemplo al resolver la **reclamación 11-03295-2013**, donde concluyó lo siguiente:

> *"Del tenor de los preceptos antes analizados debemos concluir que desde que las rentas correspondientes a un contrato de alquiler -como es el caso que nos ocupa-resulten exigibles, el arrendatario tiene la obligación de ingresar el importe de la retención y, correlativamente, la Administración tiene la facultad de exigir el cumplimiento de esta obligación.*
>
> *La reclamante ha aportado en el recurso de reposición las facturas expedidas por el arrendamiento de local al Ayuntamiento de Algeciras, documentación que la oficina gestora considera insuficiente para justificar el derecho a practicar la deducción de las correspondientes retenciones, suponemos, puesto que nada indica al respecto, que por falta de acreditación del pago de dichas facturas, pero este Tribunal considera que habiéndose acreditado la efectividad de la retención, con independencia de que los importes de los alquileres se hayan cobrado o no y de que las retenciones hayan sido o no ingresadas por el retenedor, resulta procedente su deducción, debiendo anularse la liquidación impugnada en la parte derivada de la inadmisión de la deducibilidad de las retenciones controvertidas."*

Por otra parte, en el Programa Informa se pueden encontrar respuestas que se incluyen como Anexo a este informe y que confirman que en el Impuesto sobre Sociedades se podrá deducir la cantidad que debió ser retenida, aun cuando la misma no se hubiese practicado, ya que el derecho a la deducción de la retención nace con la obligación de practicar dicha retención.

En esta misma línea parece pronunciarse la Dirección General de Tributos en la **consulta vinculante V1763-16, de 21 de abril**, formulada por una entidad que tenía un inmueble arrendado a una empresa y que también se incluye en el Anexo junto con la **consulta 1228-97** citada en alguna respuesta del Informa. En concreto la cuestión que se planteaba en la primera de estas consultas era la siguiente: "*En el caso de que la entidad arrendataria no ingresase en la Agencia Tributaria las retenciones practicadas por el alquiler del inmueble, si la entidad consultante (arrendador) puede deducirse las retenciones en el Impuesto sobre Sociedades y si puede solicitar la devolución de dichas retenciones en el IS para que sean ingresadas en la cuenta de la sociedad*."

En la contestación de la DGT, tras reproducir los artículos 19.3 y 41 de la LIS, se concluye:

> *"En consecuencia, en el caso planteado la entidad consultante computará la renta por la contraprestación íntegra devengada y podrá deducir de su cuota íntegra las retenciones practicadas que debieron ser retenidas por la entidad arrendataria, siempre que pueda probarse la contraprestación íntegra devengada. Cuando la suma de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las bonificaciones y las deducciones, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso conforme establece el artículo 41 LIS."*

Una vez que se ha constatado que debe admitirse en el IS la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas de un arrendamiento devengadas pese a que no esté probado que estén pagadas, se plantea el dilema de si cabe o no la devolución en casos como el de la que la que da origen a este informe.

Para responder a esta cuestión debemos acudir al artículo 127.2 de la Ley del IS que, en una redacción prácticamente idéntica a la del artículo 103.2 de Ley del IRPF, establece:

> *"Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las **cantidades efectivamente retenidas** a cuenta de este Impuesto, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados de este Impuesto realizados, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan."*

¿Cómo debe interpretarse la expresión "**cantidades efectivamente retenidas**" en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades? ¿Es necesario que la retención haya sido ingresada? ¿O teniendo en cuenta que en este tributo la deducibilidad de las retenciones se vincula con el devengo de las rentas y no con el pago basta con que se hayan devengado? La interpretación que se viene haciendo desde la Administración tributaria es que no cabe la devolución hasta el ingreso efectivo de la retención por parte del retenedor.

Veamos qué han dicho al respecto los Tribunales Económico Administrativos Regionales. Pueden distinguirse dos bloques: los que se muestran en contra de la posibilidad de devolución y los que se muestran a favor de reconocer esa posibilidad.

TEAR que vienen negando la posibilidad de solicitar devolución: Andalucía, La Rioja, Castilla-La Mancha y Madrid. Breve referencia a la cambiante jurisprudencia del TSJ de Madrid

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía distingue el derecho a deducirse retenciones no practicadas y el derecho a la devolución del exceso. Así, para dicho Tribunal "nada impide que puedan ser deducidas de la cuota del Impuesto sobre Sociedades las retenciones que, debiéndose haber practicado en el momento en que fueron exigibles las rentas sometidas a retención, no lo fueron". En cuanto al derecho a la devolución del exceso, el Tribunal coincide con la oficina gestora cuando al analizar el artículo 139.2 del antiguo Texto refundido de la Ley del IS –cuya redacción es prácticamente idéntica al artículo 127.2 de la vigente Ley del IS– viene afirmando que lo que dicha norma "viene a establecer, es que el importe que la Administración tributaria ha de devolver al contribuyente, será el exceso de las retenciones efectivamente practicadas (y de Los ingresos a cuenta y pagos fraccionados) sobre la cuota líquida, sin que para el cálculo de dicho importe puedan computarse las retenciones que, como en el caso que nos ocupa, no fueron practicadas de manera efectiva, o al menos ello no ha sido probado; en otras palabras, La devolución de retenciones a realizar por La Administración tiene como límite el importe de las retenciones efectivamente practicadas". En este sentido se pronuncian por ejemplo las **Resoluciones del TEAR Andalucía**, **Sala de Málaga, de 14 de septiembre de 2018 (RG 29-01023-2018) y 27 de octubre de 2016 (RG 29-1552-2015).** Desde la Secretaría de ese Tribunal Regional nos han confirmado que no les consta que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía haya dicho otra cosa.

Idéntica doctrina mantienen los TEAR de Castilla-La Mancha y de La Rioja. Respecto al **TEAR de Castilla-La Mancha** esta doctrina se recoge por ejemplo en su **Resolución de 16 de mayo de 2014 (RG 19-517-11).** No consta que esta Resolución fuera recurrida ante el TSJ de dicha Comunidad. En cuanto al **TEAR de La Rioja** se puede citar su Resolución de **30 de abril de 2015 (RG 26-381-2013),** que tampoco ha sido recurrida ante el TSJ de dicha Comunidad, en donde se insiste que únicamente "pueden ser objeto de devolución las retenciones efectivamente soportadas", invocando para ello lo dispuesto en el artículo 140.1 del derogado Texto refundido de la Ley del IS que, recordemos, establecía:

"Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, La cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de retención indicados en el apartado 6 de este artículo a la base de retención determinada reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan. También estarán obligados a retener e ingresar los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que **satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades** empresariales o profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente".

Tras aclarar que el significado semántico de la expresión "satisfagan", equivale a "paguen enteramente lo que deben", este TEAR concluye que el uso de esa expresión "implica que la obligación de retener no surge por el hecho de la existencia de una deuda, sino que resulta necesario que se proceda al cumplimiento de la obligación, siendo en ese momento cuando el pagador debe entregar a su acreedor el importe del débito minorado en La retención correspondiente e ingresar esta última en la Hacienda Pública a través de La declaración trimestral o mensual según proceda, inmediata posterior. Por Lo expuesto, se considera que únicamente pueden ser objeto de devolución las retenciones efectivamente soportadas."

En opinión del TEAR de La Rioja la argumentación utilizada por el TEAC en relación con las retenciones a cuenta en el IRPF en la precitada Resolución de 27 de septiembre de 2012, es perfectamente trasladable al ámbito de las retenciones en el IS.

También ha venido manteniendo que la normativa del IS no permite la devolución de las retenciones que no han sido efectivamente practicadas e ingresadas el **TEAR de Madrid**. Sirvan como ejemplo sus **Resoluciones RG 2811905-11, de 24 de abril de 2013 y RG 28-15834-12, de 7 de marzo de 2014.** Sin embargo, aquí hay una importante diferencia respecto a los pronunciamientos de los TEAR antes citados porque las dos Resoluciones citadas del TEAR de Madrid fueron anuladas por las **Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 1033/2015, de 22 de octubre y 423/2016, de 18 de abril**, respectivamente. En ambas se estimaron los recursos contencioso administrativos presentados contra dichas Resoluciones, anulándolas y dejándolas sin efecto y se declaró el derecho de los recurrentes a la devolución, imponiendo la primera de ellas costas a la Administración.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid hizo una interesante distinción entre los supuestos de devolución de oficio por la Administración y los supuestos en los que la devolución solicitada procede de la declaración-autoliquidación presentada por el sujeto pasivo. Se reproduce a continuación la argumentación que se realiza en ambas a este respecto:

> *"Por otro lado, resulta razonable la distinta previsión del Legislador a la hora de practicar las devoluciones de oficio, requiriendo en este caso que se parta de las cantidades efectivamente retenidas que consten a la Administración, pues es la propia Administración la que acuerda la devolución con los datos que obran en su poder, entre los que reviste especial importancia la existencia del ingreso efectivo.*
>
> *Cuestión distinta es la procedencia de la devolución consecuencia de la declaración presentada por el sujeto pasivo, donde no se puede olvidar que la obligación de retener tiene un carácter autónomo, de conformidad con los preceptos citados, y aplicar el mismo tratamiento que a las devoluciones de oficio supondría incumplir lo preceptuado en el art. 17 citado de la LIS y los preceptos de su Reglamento y contrario al carácter autónomo de la obligación de retener."*

En 2018 el Tribunal Superior de Justicia de Madrid cambia de criterio. En su **Sentencia 520/2018, de 30 de octubre**, confirma **la Resolución desestimatoria del TEAR de Madrid de 30 de noviembre de 2016 (RG 2824502-2013),** denegando el derecho a la devolución de las retenciones al arrendador porque no quedó acreditado el ingreso efectivo de las retenciones y además, las rentas resultaron impagadas. El Tribunal madrileño mantuvo la tesis contraria –que como se ha explicado era la que venía manteniendo tradicionalmente–, en relación con el mismo recurrente en su **Sentencia 911/2016, de 26 de julio**, que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la **Resolución del TEAR de Madrid de 26 de mayo de 2014 (RG 28-20927-12)**, al considerar correcta la deducción por parte de la entidad actora en concepto de retenciones que debieron de practicarse por el arrendamiento y la consecuente devolución *"con independencia de que las cantidades que debieron retenerse se ingresasen por la arrendataria en el Tesoro, o que se haya acreditado el efectivo cobro de la renta mensual, ya que tal requisito no es exigido legalmente, tal como se desprende de lo previsto en el art. 17 TRL/S"*.

El **TEAC** también ha tenido la oportunidad de pronunciarse respecto a la deducibilidad de las retenciones en el IS, pero no respecto a la cuestión de la devolución. Así en su **Resolución RG 4510-16, de 2 de marzo de 2016**, desestimando una reclamación contra Acuerdo de resolución de recurso de reposición dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, ha afirmado:

> *"(. ..) de acuerdo con Lo hasta aquí expuesto podemos determinar que, si bien el devengo de los ingresos financieros se produjo en el ejercicio 201 O, su exigibilidad y cobro tuvo Jugar en un período impositivo posterior, concretamente en el ejercicio 2012, siendo precisamente ese momento aquél en el que el obligado tributario debió haberse deducido las retenciones asociadas a los mismos, siendo por tanto improcedente su pretendida deducibilidad en el ejercicio 2011 (único ejercicio objeto de La presente reclamación), ejercicio en el que, por otro lado, no tuvo lugar ni el devengo de la renta ni la exigibilidad ni cobro de la misma, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras al respecto."*

TEAR que vienen admitiendo la posibilidad de solicitar devolución: Valencia, Ceuta y Extremadura

Sin duda ha sido el **TEAR de Valencia** el que se ha pronunciado con una argumentación más detallada a favor de reconocer la posibilidad de solicitar devolución, concretamente en su **Resolución de 29 de marzo de 2019 (RG 4606801-2015),** que supone un cambio de criterio respecto del que venía manteniendo hasta dicha fecha.

A juicio del TEAR de Valencia la Administración incurre en un error porque de admitir su interpretación sobre el alcance de la expresión "*cantidades efectivamente retenidas*" se estaría "*poniendo de manifiesto una conclusión que no dejaría de sorprender: existen unas retenciones, que la Administración denomina "no efectivamente practicadas", respecto de las cuales el derecho del contribuyente a resarcirse dependerá de que el resultado de su liquidación sea a ingresar o a devolver, puesto que tendrá derecho a deducirse/as si la liquidación sale a ingresar, mientras que no lo tendrá si La liquidación sale a devolve*r."

Se reproduce a continuación, a causa de su interés, la consideración Tercera que efectúa el Tribunal sobre el tema objeto de este Informe en su Fundamento de Derecho Cuarto:

"TERCERA: Las retenciones correspondientes a las rentas debidas e impagadas son cantidades efectivamente retenidas.

La Administración está errando en su concepto de "cantidades efectivamente retenidas", limitándolas al importe de las retenciones correspondientes a las rentas respecto de las cuales su titular acredita el cobro del importe líquido, resultante de restar del importe íntegro de la renta la retención procedente.

En el IRPF, donde, como hemos visto, la obligación de retener no nace hasta el momento en que la renta se satisfaga, es verdad que, mientras no se produzca el pago de la renta, detrayendo de su importe el de la retención, no puede entenderse ésta efectivamente practicada. En cambio, en el Impuesto sobre Sociedades este planteamiento no se sostiene. Desde el momento en que se devenga la renta existe el ingreso, a integrar en la base imponible de la sociedad arrendadora; y desde ese mismo momento -el de la exigibilidad-surge ope legisla obligación tributaria, a cargo del arrendatario, de retener (es decir, de dejar de pagar al arrendador) una cantidad que está en su poder, en poder del arrendatario, y que en ningún momento tiene derecho a exigirle el arrendador, teniendo el arrendatario la obligación de ingresarla en el Tesoro, obligación a cuyo cumplimiento es absolutamente ajeno el arrendador.

Así, pues, las hipótesis son dos: si el arrendatario paga su deuda al arrendador, le abonará el "neto", es decir, 1.264,00 euros (1.600 -336) y el arrendatario conservará en su poder el importe de la retención (336,00 euros), viniendo obligado a ingresarla en el Tesoro; y si el arrendatario no paga su deuda al arrendador, éste dejará de percibir el "neto" (1.264 euros), importe que podrá reclamar del arrendatario, y, como en el caso anterior, el arrendatario conservará en su poder el importe de la retención, viniendo obligado a ingresarla en el Tesoro. Es decir, por Lo que a la retención se refiere, en relación con el arrendador, la situación es idéntica en ambos casos: su importe le habrá sido "efectivamente retenido".

Téngase en cuenta que retención "efectivamente practicada" es, en el caso que nos ocupa, aquella parte del canon arrendaticio pactado (1. 600 euros mensuales) que, en el momento de su exigibilidad, el arrendatario está obligado a dejar de pagar al arrendador y proceder a ingresar en el Tesoro, a cuenta del IRPF del arrendador (336 euros).

El **concepto de cantidad efectivamente retenida** del artículo 139.2 TRL/S, en el caso que nos ocupa, aparece integrado, pues, por tres elementos: 1) Que se haya producido el nacimiento de la obligación de retener (el cual tiene lugar por la exigibilidad de la renta); 2) Que el arrendatario conserve en su poder el importe de la retención, absteniéndose de entregárselo al arrendador,· y 3) Que el arrendatario esté obligado a ingresar dicho importe en el Tesoro, sin que en ningún caso se haga depender del cumplimiento de esta obligación el derecho del arrendador a La deducción y, en su caso, devolución de La retención.

Pues bien, **estos tres elementos concurren exactamente igual tanto si el arrendatario paga la renta al arrendador como si no la paga**; y ello a diferencia de lo que ocurriría si el arrendatario pagase al arrendador la renta íntegra (1.600,00 euros): en tal caso nos encontraríamos con que no se habría practicado retención alguna.

Por tanto, concluimos, en caso de impago de la renta por el arrendatario, no percibiendo cantidad alguna el arrendador al tiempo de la exigibilidad de aquélla, habrá nacido la obligación de retener, el importe de La retención se encuentra en poder de quien legalmente es el

retenedor y éste tiene La obligación de ingresar/a, por lo que necesariamente hemos de concluir que se trata de una "cantidad efectivamente retenida *"a todos los efectos: genera derecho a deducción y, en su caso, genera derecho a la devolución.*"

La tesis favorable a la devolución es también la mantenida, aunque no de forma tan fundamentada, por el **TEAR Local de Ceuta en su Resolución de 29 de abril de 2016 (Reclamación 55-96-2015)** y por el **TEAR de Extremadura en su Resolución de 30 de abril de 2019 (Procedimiento: 06-00195-2017).**

Para finalizar y con la idea de ofrecer soluciones a la situación generada por la existencia de criterios distintos en los Tribunales económico administrativos Regionales, entendemos que habría al menos dos alternativas sin necesidad de acometer una reforma legislativa: la primera consistiría en utilizar la unificación de oficio por parte del TEAC al amparo de lo previsto en el artículo 229.1, d) LGT y la segunda pasaría por la interposición desde el Departamento de Gestión de la AEAT de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

ANEXO

CONSULTAS DGT

NUM-CONSULTA	V1763-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	21/04/2016
NORMATIVA	Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, art: 19 y 41.
DESCRIPCION/HECHOS	La entidad consultante tiene un inmueble arrendado a una empresa.
CUESTION/PLANTEADA	En el caso de que la entidad arrendataria no ingresase en la Agencia Tributaria las retenciones practicadas por el alquiler del inmueble, si la entidad consultante (arrendador) puede deducirse las retenciones en el Impuesto sobre Sociedades y si puede solicitar la devolución de dichas retenciones en el IS para que sean ingresadas en la cuenta de la sociedad. El artículo 19.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece lo siguiente: "3. El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este Impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada. Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.
CONTESTACION/COMPLETA	En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas. Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la

retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro''.

Por otra parte, el artículo 41 de la LIS establece:

''Serán deducibles de la cuota íntegra:

a) Las retenciones a cuenta.

b) Los ingresos a cuenta.

c) Los pagos fraccionados.

Cuando dichos conceptos superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las bonificaciones y las deducciones que resulten de aplicación al contribuyente por este Impuesto, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso''.

En consecuencia, en el caso planteado la entidad consultante computará la renta por la contraprestación íntegra devengada y podrá deducir de su cuota íntegra las retenciones practicadas que debieron ser retenidas por la entidad arrendataria, siempre que pueda probarse la contraprestación íntegra devengada. Cuando la suma de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las bonificaciones y las deducciones, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso conforme establece el artículo 41 LIS.

Lo que comunico a V d. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

NUM-CONSULTA	**1228-97**
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	16/06/1997
NORMATIVA	Ley 43/1995 Art. 17-3
DESCRIPCION/HECHOS	La entidad consultante tiene concedidos préstamos a empresas para financiar programas y proyectos de desarrollo tecnológico o de diseño industrial, de manera que en unos contratos la retribución se ha pactado libre de retención y en otros no, practicándose en estos últimos la correspondiente retención mientras que en los primeros se procede a ingresar los intereses fijados en el contrato sin retención alguna. No obstante, en el ejercicio 1996, siguiendo criterios contables, se ha procedido a contabilizar la elevación al íntegro de los intereses netos percibidos, sobre los que no se ha practicado retención por parte de la sociedad pagadora, y las retenciones resultantes de esa elevación al íntegro. Si deben incluirse en la base imponible del impuesto los intereses resultantes de la elevación al íntegro o, por el

contrario, se deberá hacer un ajuste negativo al resultado contable por el importe de la elevación al íntegro.

Si las retenciones resultantes de la elevación al íntegro son deducibles de la cuota íntegra en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando no hayan sido practicadas por las empresas pagadoras y, por tanto, no pueden acreditarse mediante el correspondiente certificado y si las mismas son susceptibles de devolución.

CUESTION/PLANTEADA

Si existe una prelación en la deducción de las retenciones, es decir, si a efectos de la autoliquidación del impuesto pueden deducirse en primer lugar las retenciones resultantes de la elevación al íntegro y a continuación las retenciones efectivamente practicadas, por lo que la cuota resultante a devolver estaría formada en su totalidad por las retenciones practicadas y acreditadas por los correspondientes certificados.

El apartado 3 del artículo 17 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en su redacción dada por el artículo 5 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece que:

"El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

CONTESTACIONCOMPLETA

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro".

Por su parte, la disposición transitoria undécima de la Ley 13/1995, de 30 de diciembre, establece que "las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades por el artículo 5 de la presente Ley serán de aplicación a las liquidaciones que se practiquen con posterioridad a la entrada en vigor de la misma, 1 de enero de 1997, o que estén pendientes de resolución administrativa firme a la misma fecha, como consecuencia de la regulación de retenciones sobre rendimientos del trabajo. No obstante, como consecuencia de dichas modificaciones, no podrán practicarse liquidaciones que

determinen deudas tributarias superiores a las que resultarían de la aplicación de la normativa anterior".

De acuerdo con lo anterior, la modificación del referido artículo 17-3 de la LIS es de aplicación al período impositivo correspondiente al año 1996, de manera que el préstamo cuya contraprestación se ha pactado neta de retenciones el importe del ingreso realmente devengado debe tener en consideración los acuerdos convenidos entre las partes, es decir, debe considerarse como ingreso íntegro a efectos fiscales el importe neto percibido así como la cuantía de la retención que está obligado efectuar la empresa que satisface la contraprestación derivada del préstamo, por lo que al resultado contable de la entidad consultante no deberá practicarse ajuste alguno por cuanto el ingreso está contabilizado de la forma indicada.

En cuanto a la deducibilidad en la cuota de las retenciones que está obligada efectuar la empresa que satisface el interés, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 17-3 de la LIS, la entidad consultante deducirá la cantidad que debió ser retenida, aun cuando la misma no se hubiese practicado.

Por otra parte, según establece el artículo 39 de la LIS, serán deducibles de la cuota íntegra, entre otras, las retenciones a cuenta, de manera que cuando las mismas superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del impuesto las deducciones a que se refieren los capítulos II, III y IV del título

VI de la LIS, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso.

En consecuencia, de la cuota íntegra correspondiente al período impositivo de 1996 se practicarán las deducciones establecidas en los capítulos II, III y IV del título VI de la LIS, y a continuación el importe total de las retenciones, tanto las efectivamente practicadas como las que debieron practicarse, de manera que si dicho importe supera el resultado de minorar la cuota íntegra en las referidas deducciones, el exceso será objeto de devolución con el límite del importe de las retenciones efectivamente practicadas.

En el supuesto de que la Administración tributaria regularizase la situación tributaria del retenedor que no retuvo y efectivamente se ingrese la retención, dicha retención podrá ser objeto de devolución hasta completar el exceso a que se refiere el párrafo anterior.

Todo lo cual se comunica de acuerdo y a los efectos previstos en el artículo 107 de la Ley General Tributaria.

PROGRAMA INFORMA

135822-DEVOLUCIÓN RETENCIÓN NO PRACTICADA

Pregunta

• Las retenciones resultantes de la elevación al íntegro son deducibles de la cuota íntegra en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando no hayan sido practicadas por las empresas pagadoras ¿son susceptibles de devolución?

Respuesta

• En cuanto a la deducibilidad en la cuota de las retenciones que están obligadas a efectuar las empresas pagadoras, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.3 de la LIS, la entidad perceptora deducirá la cantidad que debió ser retenida, aun cuando la misma no se hubiese practicado, por causa imputable exclusivamente al retenedor.

Por otra parte, según establece el artículo 41 de la LIS, serán deducibles de la cuota íntegra, entre otras, las retenciones a cuenta, de manera que cuando las mismas superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del impuesto las bonificaciones y las deducciones que resulten de aplicación al contribuyente, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso. En consecuencia, de la cuota íntegra correspondiente al período impositivo se practicarán las bonificaciones y las deducciones que resulten de aplicación al contribuyente y, a continuación, el importe total de las retenciones, tanto las efectivamente practicadas como las que debieron practicarse, de manera que si dicho importe supera el resultado de minorar la cuota íntegra en las referidas bonificaciones y deducciones, el exceso será objeto de devolución con el límite del importe de las retenciones efectivamente practicadas. En el supuesto de que la Administración tributaria regularizase la situación tributaria del retenedor que no retuvo y efectivamente se ingrese la retención, dicha retención podrá ser objeto de devolución hasta completar el exceso a que se refiere el párrafo anterior.

(Se cita en el apartado Normativa/Doctrina la consulta de la DGT 1228-97, de 16 de junio de 1997)

140332-IMPUTACIÓN RETENCIÓN EN ARRENDAMIENTO 1

Pregunta

• Una entidad ha suscrito un contrato de alquiler de un inmueble desde junio de 2015, pactando la exigibilidad de las rentas mensualmente. ¿Las retenciones que debe soportar deben practicarse con arreglo al criterio de cala, si el arrendatario así lo aplica?

Respuesta

• La Norma de Registro y Valoración 14ª del PGC, relativa a los ingresos por prestaciones de servicios, en su apartado 3º establece:

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. (. .)

Por tanto, el ingreso derivado de los contratos de arrendamiento suscritos por la entidad se registrará en la cuenta de Pérdidas y Ganancias a medida que se vaya prestando el correspondiente servicio.

Asimismo, dentro del marco fiscal, el artículo 11.1 de la LIS preceptúa que la imputación de los ingresos y gastos en la base imponible se realizará de acuerdo con el principio del devengo, con

arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

De lo anterior se desprende que el importe íntegro de las rentas pactadas, correspondientes a los meses de junio a diciembre de 2015, constituirán un ingreso que deberá imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias de dicho ejercicio, el cual formará parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, siguiendo lo dispuesto en el artículo 10.3 de la LIS.

En relación con las retenciones practicadas por el arrendatario, el artículo 65 del RIS, regula el nacimiento de la obligación de retener, señalando al efecto que:

> *1. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior. (..)*

El arrendatario debió practicar la retención legalmente prevista atendiendo a la exigibilidad de las rentas establecida en el contrato de arrendamiento, no a la fecha de su pago efectivo en un momento posterior, por lo que, desde el punto de vista del arrendador, procede la aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.3 de la LIS, en virtud del cual:

> *Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.*

140333-IMPUTACIÓN RETENCIÓN EN ARRENDAMIENTO 11

Pregunta

• ¿Es posible incluir y solicitar la devolución de unas retenciones soportadas en el año n, cuyas rentas no se han declarado en la declaración de Impuesto sobre Sociedades de ese ejercicio? Las rentas sometidas a retención no han sido declaradas en el IS, por tratarse de una prima de arrendamiento de local recibida anticipadamente (año n) cuya imputación se hará según el principio de devengo y durante el plazo de duración del contrato (años n 1 y siguientes).

Respuesta

• En lo que se refiere a la imputación del ingreso correspondiente al alquiler, se deberá realizar según el criterio de devengo, por aplicación del artículo 11.1 de la LIS, que establece: los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán en el período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación de unos y otros. También resulta aplicable el artículo 19.3 de la LIS que se refiere al cómputo de las cantidades por la contraprestación integra devengada.

En relación con las retenciones practicadas por el arrendatario, el artículo 65 del RIS, regula el nacimiento de la obligación de retener, señalando al efecto que: con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.

Por tanto, es posible que el ingreso se compute en un ejercicio en virtud del criterio de devengo, mientras que si el pago de la renta se realiza en un ejercicio anterior, momento que determina el nacimiento de la obligación de retener, la retención correspondiente sea deducible de la cuota del arrendador en ese ejercicio anterior.

140897-MOMENTO DE RETENER: ARRENDAMIENTO INMUEBLE

Pregunta

• Una entidad es arrendadora de locales de negocios. En ocasiones se produce el impago de los alquileres, situación que puede conducir a la resolución del contrato y al desahucio. Nacimiento de la obligación de retener.

Respuesta

• En la medida que el arrendador es una persona jurídica el nac1m1ento de la obligación de retener está determinado en el artículo 65 del RIS, cuyo apartado 1 dispone que, con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.

Por consiguiente, el nacimiento de la obligación de retener se producirá, con carácter general, en el momento de la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento. En el caso de impago por parte de los arrendatarios, deberá integrar en su base imponible, independientemente de que no se haya satisfecho, la contraprestación íntegra devengada, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.3 de la LIS..

INFORME II/2019

SOBRE EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. OBJETO DEL INFORME

En el Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente celebrado el 18 de septiembre de 2019 se analizó la Sentencia de la Sala Tercera de la Audiencia Nacional (AN), de 17 de abril de 2019 (rec. 866/2016), en la que se estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por un contribuyente contra la desestimación por silencio del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de cuatro reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra liquidaciones relativas al IRPF en los ejercicios 2010 a 2013.

La cuestión debatida en sede administrativa se centró en cómo debía interpretarse la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo que introdujo la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, en la disposición adicional 27ª de la Ley del IRPF (Ley 35/2006), para los ejercicios 2009, 2010 y 2011, posteriormente ampliada a los ejercicios 2012, 2013 y 2014. A grandes rasgos, la norma habilitaba a los contribuyentes con una cifra neta de negocios inferior a cinco millones de euros a aplicarse una reducción del 20% del rendimiento neto si mantenían su plantilla media por encima de la que tenían en 2008 (y así sucesivamente para los distintos años).

Sin embargo, la reducción no era aplicable cuando la plantilla media excedía de 25 empleados. La duda interpretativa surgía cuando el sujeto pasivo del impuesto percibía sus rendimientos de una comunidad en régimen de atribución de rentas, planteándose si los requisitos antes mencionados debían apreciarse y concurrir en el socio o en la comunidad.

La Administración tributaria, tanto la propia AEAT, a través de una nota informativa publicada en su web en marzo de 2010 y de los manuales del IRPF (2010 -2013), como la DGT, en tres consultas vinculantes publicadas en 2010 (V1520-10, V-1553-10 y V2083-1 O), interpretaron que era en la persona del socio donde debía acreditarse el concurso de los requisitos para disfrutar de la reducción. Así pues, el recurrente, como partícipe en una comunidad en atribución de rentas, aplicó en sus autoliquidaciones de IRPF correspondientes a los ejercicios 2010-2013 la reducción por creación o mantenimiento de empleo, una vez constatado que los requisitos a nivel de socio se cumplían. Sin embargo, en el mes de marzo de 2015, la AEAT inició contra el contribuyente cuatro procedimientos de comprobación limitada por el IRPF de esos mismos ejercicios, dirigidos a comprobar la reducción aplicada, dictando propuestas de liquidación en las que siguiendo la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (rec. 3654/2013), en respuesta a un recurso de alzada para unificación de criterio interpuesto por la AEAT, se consideró que los requisitos para la aplicación de la deducción debían concurrir en la entidad y no en el socio.

En esta Sentencia, la AN, teniendo en cuenta todas las circunstancias concurrentes en el caso, entiende que el principio de confianza legítima impide que la Administración "despliegue un procedimiento de comprobación a ejercicios en los que el sujeto pasivo actuó, se comportó y procedió conforme a los criterios en ese momento vigentes y reconocidos por la propia Administración, cuando pasado el tiempo, la propia Administración revisó la interpretación de los preceptos aplicables" (FJ 4°). Y, si bien es cierto que la Resolución del TEAC vinculaba a toda la Administración tributaria, cesando el halo de confianza legítima generado por las anteriores actuaciones administrativas, "debían respetarse las decisiones que el administrado tomó con anterioridad sustentadas hasta en lo que ese momento era la interpretación dada tanto por la

AEAT como por la DGT, lo que inhabilitaba a la Administración tributaria para iniciar cualquier tipo de procedimiento de aplicación de los tributos con ese único objeto o finalidad" (FJ 7°).

A raíz de esta Sentencia este informe tiene por objeto, en primer lugar, realizar un análisis del fundamento, alcance y significado del principio de confianza legítima que, como es sabido, tiene como objetivo que las relaciones entre los poderes públicos y los ciudadanos se desarrollen en un marco de estabilidad. Este principio es de aplicación tanto en el ámbito de los cambios legislativos, como en las relaciones entre la Administración y los administrados en la aplicación del ordenamiento jurídico. A efectos de este informe nos centraremos en el análisis del principio desde esta segunda óptica, ya que es el terreno en el que se sitúa la controversia que está en el origen del presente documento. En segundo lugar, se analizará la proyección del principio de confianza legítima en materia tributaria, particularmente en la actuación de la Administración tributaria frente a los obligados tributarios, destacando, con una finalidad eminentemente descriptiva, algunos de los ámbitos de aplicación donde este principio está jugando un papel más relevante. Por último, se realizan algunas propuestas de reforma legislativa.

2. FUNDAMENTO, ALCANCE Y SIGNIFICADO DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA

El principio de confianza legítima encuentra su origen en el Derecho alemán (bajo la denominación Vertrauensschutz). Desde este ordenamiento, gracias a la labor jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE), se ha convertido en un principio general del Derecho de la Unión y, desde allí, ha sido también recibido por otros ordenamientos jurídicos nacionales, como el español.

El principio de confianza legítima puede definirse como uno de los principios rectores de la actuación de los poderes públicos (legislativo, ejecutivo y judicial), consistente en la confianza de los sujetos en que la actuación de aquellos no puede ser alterada de forma arbitraria.

El TJUE ha adoptado el principio de confianza legítima como principio general del Derecho de la UE desde las sentencias de 22 de marzo de 1961 (asuntos 42/59 y 49/59, Snupat/Alta Autoridad), 13 de julio de 1965 (asunto 111/63, Lemmerz-Werk) y 16 de junio de 1966 (asunto 54/1965, Chatillon/High Authority). Este "principio general" también caracterizado como "principio fundamental" del ordenamiento jurídico de la UE encuentra su fundamento en el principio de seguridad jurídica, el cual demanda que "las normas jurídicas sean claras y precisas y tiene por finalidad garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas que entran dentro del ámbito comunitario"[15] La confianza jurídica es una manifestación de carácter subjetivo del principio de seguridad jurídica que atiende a la tutela de situaciones individualizadas. Este carácter subjetivo del principio de confianza legítima determina que su efecto protector dependa en gran medida de las circunstancias concretas de cada caso.

A pesar de que el Derecho originario de la UE (TUE, TFUE y Carta de Derechos Fundamentales de la UE) no hace referencia expresa a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, el TJUE los considera, desde un primer momento, principios generales del Derecho de la UE. Por tanto, deben ser interpretados y aplicados, de forma uniforme, tanto por las instituciones de la UE como por los Estados miembros cuando apliquen el Derecho de la UE, pudiendo ser

[15] Vid, entre otras, SSTJUE de 15 de febrero de 1996, C-63/93, Duffe. a., ap. 20; de 10 de septiembre de 2009, Plantanol, C-201108, ap. 46; de 11 de junio de 2015, Berlington Hungary y otros, C-98/14, ap. 77.

directamente invocados por los particulares[16]. Su condición de principios generales del Derecho determina, igualmente, que surtan efectos sin necesidad de que los Estados miembros procedan a su transposición[17]. Adicionalmente, los arts. 19 TUE y 267 TFUE otorgan al TJUE el papel de garante del respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados, confiriéndole un papel determinante en el desarrollo de los principios generales del Derecho.

El principio general de confianza legítima, al igual que el resto de principios generales del Derecho de la UE, además de cumplir una importante función interpretativa de los Tratados y de los actos adoptados por las instituciones comunitarias e integradora de posibles lagunas o vacíos jurídicos, cumple la función de "determinar los límites del ejercicio de las facultades de la Administración frente a sus administrados y, más en general, (...) determinar la legalidad de un acto o de un comportamiento de una Institución comunitaria o de un Estado miembro"[18].

Pese al temprano reconocimiento de este principio general por la jurisprudencia comunitaria, la definición de sus perfiles básicos ha requerido un proceso dilatado y progresivo, acompasado al desarrollo experimentado por el Derecho de la UE. Debe tenerse en cuenta, asimismo, que la aplicación de este principio general del Derecho de la UE experimenta modulaciones o particularidades en función de los ámbitos, normativos y aplicativos, de aplicación prevalente (retroactividad de las normas de la UE, revocación de actos administrativos de la UE, retroactividad de sentencias prejudiciales interpretativas del TJUE, recuperación de ayudas estatales ilegales e incompatibles con el mercado interior, etc.). Haciendo abstracción de tales especificidades, es posible afirmar que, atendiendo a la evolución de la jurisprudencia del TJUE, para que este principio alcance virtualidad, se exige el concurso de tres requisitos: a) una actuación de las autoridades comunitarias, o de los Estados miembros cuando aplican el Derecho de la UE, que justifique las lícitas expectativas de los afectados; b) un cambio en la actuación de la UE, o de los Estados miembros cuando aplican el Derecho de la UE, imprevisible para la persona interesada, que provoque la frustración de una expectativa derivada de una situación de confianza; y c) la prevalencia del interés de los afectados frente al interés público en presencia[19].

Así pues, el principio de protección de la confianza legítima constituye una manifestación subjetiva del principio de seguridad jurídica que ampara a los administrados frente a cambios imprevisibles de criterio de la Administración, especialmente cuando esta ha motivado o respaldado la actuación del administrado. El derecho a invocar este principio se extiende a todo sujeto al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas o

[16] SSTJUE de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusdeny Hoelin Groep BV, asuntos acumulados C-487/01 y C-7 /02, ap. 57; de 14 de septiembre de 2006, Elmeka, C-181 /04 a C-183/04, ap. 31; de 26 de mayo de 2016, Judetul Neamt y Judetul Bacau, C-260114 y C-261114, ap. 54; de 7 de agosto de 2018, C-120117, Administrativa rajona tiesa!Ministru kabinets, ap. 48.

[17] STJUE de 22 de noviembre de 2017, Edward Cussens, C-251 /16, ap. 28.

[18] Vid. Conclusiones del Abogado General Sr. Giuseppe Tesauro, presentadas el 4 de febrero de 1998, al asunto C-367196, Kefalas y otros, ap. 19.

[19] Conclusiones del Abogado General Sr. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, de 28 de abril de 2005, a los asuntos acumulados C-346/03 y C-529/03, Atzori y otros/Regione Autónoma della Sardegna, ap. 143. Asimismo, SSTJUE de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, ap. 45.

expectativas razonables de que su actuación es correcta, siempre y cuando el administrado haya actuado de buena fe y con la diligencia debida[20].

A tal fin se exige, según una reiterada jurisprudencia comunitaria, que la Administración haya generado signos externos que orienten al administrado hacia una determinada conducta. Ahora bien, para infundir confianza en el obligado tributario, no puede considerarse válida la actuación de cualquier órgano de la Administración, debiendo provenir dicha actuación administrativa de fuentes autorizadas y fiables[21]. Del mismo modo, la jurisprudencia comunitaria también presta atención al comportamiento del administrado, es decir al grado de diligencia que resulta exigible a este último atendiendo a las circunstancias del caso concreto[22]. En definitiva, el Tribunal de Justicia supedita los efectos del principio de confianza legítima a las características de la situación planteada. Dicho análisis exige tomar en consideración no solo la claridad y previsibilidad del ordenamiento aplicable, así como de las actuaciones administrativas que hayan podido generar esperanzas fundadas al obligado tributario, sino también el grado de conocimiento y de diligencia exigible a este último.

En España, el principio de confianza legítima adquiere cariz constitucional, al considerarse, más que un principio autónomo, una manifestación subjetiva del principio de seguridad jurídica proclamado en el art. 9.3 de la Constitución (CE). El principio de seguridad jurídica es un principio informador del conjunto del ordenamiento jurídico desde una doble perspectiva: normativa, velando por una adecuada configuración de las normas, y aplicativa, garantizando la seguridad en la aplicación de las normas y en la actuación administrativa. En una de sus primeras sentencias el Tribunal Constitucional (TC) afirmó que la seguridad jurídica es "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad" (STC 27 /1981). Asimismo, el TC ha reconocido que aun cuando resulta claro que la seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente (SSTC 6/1983, 99/1987, 126/1987), ni debe entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (STC 27/1981 y 6/1983), "sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean

[20] STJUE de 5 de marzo de 2015, C-585/13 P, HandelsbankAG, ap. 95.

[21] STJUE de 14 de junio de 2016, Marchiani, C-566114, ap. 77.

[22] SSTUE de 21 de febrero de 2006, C-255/02, Halifax y otros; de 18 de diciembre de 2014, asuntos C131/13, C-163/13 y C-164/13, Ita/moda y otros; de 9 de julio de 2015, Radu Florin Salomie y Nicolae V asile Oltean, C-183/14, ap. 49; de 9 de julio de 2015, Cabinet Medica! Veterinar Dr. Tomoiaga Andrei, C-144/14; de 14 de julio de 2017, Santogal M-Comércio e Reparac;ao de Automóveis, C-26116; de 22 de noviembre de 2017, C-251/16, Cussens, ap. 43. Todas ellas referidas a la aplicación del IVA o exención del Impuesto respecto a determinadas operaciones, establecen que un sujeto pasivo que ha creado las condiciones relativas a la obtención de un derecho de manera abusiva o fraudulenta no puede invocar los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima para oponerse a la denegación del derecho de que se trate.

razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad" (SSTC 150/1990, 197 /1992).

Igualmente, conforme a la jurisprudencia del TC, el principio de seguridad jurídica despliega unas manifestaciones objetivas y subjetivas, íntimamente vinculadas, que permiten conformar el contenido esencial de este principio constitucional (STC 135/2018, FJ 5°). Las primeras (objetivas) conforman una suerte de obligación dirigida a los poderes públicos y se concretan, en relación con la creación de las normas, en las exigencias de publicidad y certeza como elementos esenciales de la seguridad del ordenamiento jurídico (SSTC 225/1998, FJ 2º; 46/1990, FJ 4°); y, respecto a la aplicación de las normas, en las instituciones de la cosa juzgada y la prescripción (SSTC 119/1988, FJ 2º; 147/1986, FJ 3º), permitiendo un adecuado funcionamiento del ordenamiento jurídico a partir de la búsqueda del equilibrio entre el Estado de Derecho y los derechos y garantías de los ciudadanos. Las segundas (subjetivas) son el correlato de las obligaciones impuestas el principio de seguridad jurídica a los poderes públicos, estando dirigidas a quienes se aplica el Derecho, concretándose en las exigencias de "previsibilidad" de los efectos de la aplicación del ordenamiento jurídico por los poderes públicos (STC 273/2000, FJ 9°) o en la "expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho" (STC 36/1991, FJ 5°)".

Reconocido el principio de confianza legítima, el TC lo ha empleado fundamentalmente como límite a la retroactividad, propia e impropia, de las leyes, también de naturaleza tributaria (SSTC 150/1990, 197 /1992, 173/1996, 182/1997, 273/2000, 234/2001, 48/2005, 332/2005, 176/2011, 121/2016, entre muchas otras). El TC, en cuanto a la consideración de la confianza legítima como límite a la retroactividad de las normas tributarias, tiene en cuenta el carácter previsible o imprevisible de la medida adoptada, entendiendo que el principio de seguridad jurídica, aun cuando no puede considerarse un valor absoluto, protege la "confianza" de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad. En los supuestos de retroactividad propia o auténtica solo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente al principio de seguridad jurídica. En los casos de retroactividad impropia, la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la disposición resultará de una ponderación de bienes, teniendo en cuenta, de un lado, la seguridad jurídica y, de otro, los distintos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento tributario, así como las circunstancias concurrentes en el caso concreto. Igualmente, el TC ha dejado claro que "en ningún caso, la aplicación de dicho principio puede suponer una petrificación del ordenamiento jurídico", puesto que no cabe duda de que éste debe dar respuesta a las cambiantes necesidades sociales.

No obstante, es posible encontrar algún pronunciamiento del TC en que el principio de seguridad jurídica se ha aplicado frente a actos aplicativos la Administración de justicia. La Sentencia 7/2015, de 22 de enero, se refiere a cuestiones relativas a cambios interpretativos de normas jurídicas y las consecuencias de quienes se amparan en criterios anteriores al modificado. En concreto, se somete al amparo del Tribunal Constitucional el cambio de criterio del Tribunal Supremo en la necesidad de anticipar en el escrito de preparación del recurso de casación contencioso-administrativo los preceptos o jurisprudencia concretos que se reputaban infringidos. En principio esta exigencia solo se exigía en los supuestos del art. 89 .2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa para resoluciones dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ).

Sin embargo, de acuerdo con la nueva interpretación del TS, aquella también debía exigirse en los recursos de casación dirigidos contra resoluciones de la AN. El TC no objeta el cambio de criterio jurisprudencial, pero cuestiona que el nuevo criterio resultara exigible a recursos de casación preparados con anterioridad al conocimiento por las partes del nuevo criterio jurisprudencial, al no ser conocido ni predecible por el recurrente en el momento en que se presentó su escrito de preparación (FJ 3º).

También el TS, tomando como referencia la jurisprudencia del TJUE, reconoc10 tempranamente el principio de confianza legítima (por ejemplo, en la Sentencia de 1 de febrero de 1990, RJ 199011258). Desde entonces, la invocación de este principio se ha realizado en multitud de resoluciones, aplicándose en un número cada vez más elevado de sectores y actuaciones de la Administración, también en el ámbito tributario. De forma sintética cabe afirmar que en la jurisprudencia del TS este principio implica "la exigencia de un deber de comportamiento" de la Administración "que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos, constituyendo un supuesto posible de lesión a la confianza legítima de las partes la actuación contra los propios actos" [SSTS de 22 de diciembre de 2010 (rec. 257/2009), de 22 de febrero de 2016 (rec. 4948/2013) y 13 de junio de 2018, (rec. cas. 2800/2017)].

La acogida, a nivel normativo, del principio de confianza legítima se produjo a través de la Ley 411999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC). En la Exposición de Motivos de la Ley 4/1999 se reconocía la introducción, en el Título Preliminar de la Ley 30/1992, de dos principios de actuación de las Administraciones públicas, derivados de la seguridad jurídica. *"Por una parte, el principio de buena fe (...). Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones públicas no puede ser alterada arbitrariamente"*. De este modo, el art. 3 .1 de la LRJ-P AC, junto a otros principios orientadores de la actuación de las Administraciones públicas, incluyó, en su segundo párrafo, la obligación de respetar en su actuación "los principios de buena fe y de confianza legítima". En la actualidad encontramos el principio de confianza legítima en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, concretamente en su art. 3.1 e), junto a los principios de buena fe y lealtad institucional, aunque no incorpora definición alguna del mismo. Adviértase finalmente que este principio se predica exclusivamente respecto de las actuaciones de las Administraciones Públicas frente al administrado y no a la inversa, es decir, no hay bilateralidad.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), no hace referencia expresa al principio de protección de la confianza legítima. Y, por lo que se refiere al principio de seguridad jurídica, aunque en su Exposición de Motivos se alude al mismo hasta en siete ocasiones, tampoco encontramos mención específica a este último en el articulado de la Ley, especialmente en el Capítulo 1 (principios generales) del Título 1 (Disposiciones generales del ordenamiento tributario). Lógicamente, el silencio de la LGT no impide considerar que el principio de confianza legítima es aplicable en el ámbito tributario, pues, como ya se ha expuesto, constituye una manifestación de carácter subjetivo del principio constitucional de seguridad jurídica, que debe orientar la actuación de todos los poderes públicos. Adicionalmente, al ser de aplicación supletoria las disposiciones generales del Derecho administrativo (art. 7.2 LGT), el mencionado principio encuentra plena aplicación en el ámbito tributario.

El TS ha definido a través de una abundante jurisprudencia una serie de requisitos que deben cumplirse para la aplicación del principio de confianza legítima, principio que exige un deber de comportamiento de la Administración que se plasma en la vinculación a sus actos anteriores, sin perjuicio de reconocer la necesidad de estar a las circunstancias concretas de cada caso para poder determinar si se ha producido o no la infracción de tal principio. A partir del análisis de la jurisprudencia más relevante, tales requisitos pueden resumirse en los siguientes [SSTS de 15 de abril de 2002, FJ 8° (rec. cas. 77/1997); de 22 de diciembre de 2010 (rec. 257/2009); de 6 de marzo de 2014, FJ 5° (rec. cas. 2171/2012); de 22 de junio de 2016, FJ 4º (rec. cas. 2218/2015); de 16 de febrero de 2017, FJ 8° (rec. cas. 489/2016); de 27 de abril de 2018, FJ 2° (rec. cas. 2684/2016); y de 13 de junio de 2018, FJ 2º, (rec. cas. 2800/2017)]:

- El principio de protección de la confianza legítima, relacionado, con los más tradicionales en nuestro ordenamiento jurídico, de seguridad jurídica y buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. En otras palabras, la virtualidad de este principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento.

- Ahora bien, la aplicación de este principio no puede descansar en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

- Igualmente, el principio de confianza legítima no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por este manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse de ese modo.

- La ausencia de regularización de una situación tributaria en ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, sin que pueda considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte. Como señala la STS de 27 de abril de 2018 (rec. 2684/2016), "desde la perspectiva de los invocados principios de confianza legítima y respeto a los actos propios, el que no se haya realizado la regularización de la situación tributaria de una entidad en ejercicios anteriores no es obstáculo para que, constatada por la Administración tributaria la práctica irregular llevada a cabo por dicha entidad, de acuerdo con la normativa aplicable, se proceda entonces a su regularización".

- La aplicación de este principio requiere actos de la Administración, lo suficientemente claros como para generar la convicción razonable en el obligado tributario del modo de actuar que seguirá aquella. El principio de protección de la confianza legítima del ciudadano en el actuar de la Administración no se aplica a los supuestos de cualquier tipo de convicción psicológica subjetiva del particular, sino cuando dicha confianza deriva de actos o signos externos lo

suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

- Este principio no puede invocarse, sin embargo, para legitimar actuaciones de la Administración, de carácter reglado, que se revelen contrarias al ordenamiento jurídico, o que resulten contradictorias con el fin o interés público tutelado por la norma jurídica, pues de ningún modo puede validar una conducta arbitraria de la Administración que suponga el reconocimiento de derechos o facultades contrarios al principio de legalidad.

El análisis de la jurisprudencia del TS permite concluir que el principio de confianza legítima constituye un límite a las actuaciones de la Administración tributaria frente a los ciudadanos (obligados tributarios), siempre que concurran determinadas circunstancias.

En primer lugar, la Administración tributaria debe haber llevado a cabo actos capaces de generar confianza en los sujetos. Lo relevante no es la forma que adopte el acto ni su carácter vinculante o no vinculante, sino que se trate de un acto claro, lo suficientemente concluyente, para generar una razonable convicción en el ciudadano de que la Administración ajustará su comportamiento a un determinado modo de proceder, sin que dicha confianza pueda fundarse en la mera negligencia, ignorancia o tolerancia de la Administración. En segundo lugar, los actos o acciones generadores de la confianza o la situación que se desea mantener han de ser conformes a Derecho. En tercer lugar, desde la óptica de quien pretende invocar el principio, se exige que no pueda prever la actuación administrativa en ese sentido, además de la ausencia de medidas transitorias o correctoras para que pueda acomodar su conducta al cambio, algo que no sucede cuando las circunstancias han cambiado o se ha producido un cambio normativo o de jurisprudencia.

Por último, el interés público que justifica el cambio de criterio administrativo debe ser digno de menor protección que el interés que deriva de la expectativa de mantenimiento de la práctica administrativa anterior.

3. PROYECCIONES DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

En este apartado se exponen, de forma sucinta y sin ánimo de exhaustividad, diversos pronunciamientos de los tribunales de justicia, fundamentalmente del Tribunal Supremo, en los que el principio de confianza legítima ha supuesto un límite a distintas actuaciones de la Administración tributaria. Con ello no se pretende otra cosa que describir el estado del arte en sede judicial y mostrar algunos de los ámbitos de la actuación administrativa en que dicho principio ha jugado un papel relevante en las relaciones entre Administración tributaria y obligados tributarios.

3.1. La vinculación de la AEAT a las contestaciones a consultas y a las resoluciones del TEAC

El primero de esos ámbitos es el analizado precisamente en la SAN de 1 7 de abril de 2019, origen del presente informe, en la que, valorando las circunstancias concurrentes en ese caso, entiende que el principio de confianza legítima impide que la Administración despliegue un procedimiento de comprobación a ejercicios en los que el sujeto pasivo actuó, se comportó y procedió conforme a los criterios en ese momento vigentes y reconocidos por la Administración cuando, pasado el tiempo, la propia Administración revisa la interpretación de los preceptos aplicables. Aun reconociendo que la resolución del TEAC recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio vincula a toda la Administración tributaria (arts. 239.8 y 242.4

LGT), poniendo fin a la confianza legítima generada por las anteriores actuaciones administrativas, han de respetarse las decisiones que el contribuyente tomó con anterioridad apoyadas en una interpretación reiterada tanto por la AEAT (a través de una nota informativa y distintas ediciones del manual de IRPF), como por la DGT (en tres consultas vinculantes), lo que inhabilita a la Administración tributaria para iniciar cualquier tipo de procedimiento tendente a revisar las autoliquidaciones no prescritas presentadas por el contribuyente aplicando el criterio administrativo inicial, para corregirlas teniendo en cuenta la nueva interpretación administrativa establecida por el TEAC.

La AN considera que en este caso concurren los requisitos necesarios para aplicar el principio de confianza legítima, tal y como han sido establecidos por la jurisprudencia del TJUE, el TC y el TS. Acude a la STS de 13 de junio de 2018 (rec. cas. 2800/2017), dictada con la nueva casación por lo que fija doctrina jurisprudencial, en cuyo FJ 3º afirma "que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponibles), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debería ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquel en que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios". En el caso enjuiciado el recurrente siguió al pie de la letra el criterio de la Administración en el momento de realizar sus autoliquidaciones, manifestado en los manuales de IRPF de la AEAT y en las consultas vinculantes emitidas por la DGT, que constituyen actos o signos externos de esa misma Administración suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión debía exigirse a tenor de la normativa vigente de acuerdo con la línea hermenéutica expresamente manifestada y comunicada.

A la misma conclusión que la AN llega también la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de marzo de 2019 (rec. 694/2016), en un supuesto análogo al examinado por la Audiencia Nacional.

Por otra parte, respecto a qué tipo de actuaciones administrativas son susceptibles de considerarse "actos o signos externos" suficientemente concluyentes capaces de generar confianza legítima en los obligados tributarios, la Sentencia del TSJ de Galicia de 30 de abril de 2019 (rec. 15394/2018), siguiendo la SAN de 13 de junio de 2011 (rec. 78/2009), otorga esa consideración a los manuales prácticos del Impuesto sobre Sociedades en relación con el cómputo del plazo de seis meses a cuya conclusión se inicia el plazo de 25 días para presentar la autoliquidación del Impuesto. Asimismo, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 26 de marzo de 2019 (rec. 769/2006) reconoce ese carácter a las consultas del programa INFORMA de la AEAT en un supuesto relacionado con la interpretación del requisito del plazo de doce meses para la ocupación de la vivienda a efectos de aplicar la deducción por vivienda habitual del IRPF.

En contra del parecer de los tribunales de justicia, si bien antes de la Sentencia del TS de 13 de junio de 2018, la AEAT y el TEAC han defendido que sí puede aplicarse el nuevo criterio administrativo asentado por el TEAC a comprobaciones iniciadas con posterioridad a la doctrina del TEAC y que se trate de ejercicios no prescritos, aunque la comprobación afecte a ejercicios anteriores que se han declarado con arreglo a consultas vinculantes de la DGT, ya que los

cambios de criterio de interpretación de una norma no pueden resolverse con una invocación apriorística de la doctrina del TC relativa a la irretroactividad de las normas tributarias. A su juicio, al tratarse del criterio interpretativo de una norma, a diferencia de lo que ocurre con los cambios normativos, respecto de los cuales entran en juego las normas sobre aplicación temporal (art. 10.2 LGT) y en particular la prohibición de la retroactividad de las normas restrictivas o desfavorables, la doctrina administrativa vinculante, al igual que los Tribunales de Justicia, no está sujeta a dichos límites al contener la interpretación de las normas que debió regir desde su entrada en vigor.

Ahora bien, conviene matizar que el hecho de que aquella doctrina constitucional no sea aplicable a problemas como el planteado en este caso, relativo a la eficacia temporal del cambio de criterio administrativo, no significa, como confirma la jurisprudencia examinada en el apartado anterior de este informe, que la solución de este tipo de conflictos no pueda y deba realizarse a través de la ponderación de los bienes jurídicos constitucionalmente protegidos y, entre ellos, al principio de seguridad jurídica y confianza legítima.

Asimismo, la AEAT ha considerado, antes de la STS de 13 de junio de 2018, que en supuestos como el analizado no es posible aplicar el principio de confianza legítima en atención a la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la que se expresa que el principio de confianza legítima no alcanza al ejercicio de las potestades regladas en el que la Administración se encuentra desprovista de un margen de discrecionalidad y ha de someterse estrictamente a la legalidad, de suerte que en tales casos, las pretensiones de los administrados no encontrarán satisfacción en virtud del principio de confianza legítima, sin perjuicio de que pudiera reclamar mediante otras vías el resarcimiento de los perjuicios padecidos. Así pues, puesto que en virtud de la previsión legal contenida en el art. 242 LGT el nuevo criterio sentado por el TEAC vincula a la AEAT como Administración tributaria, no cabe otra alternativa en la actuación que pueda llevar a cabo la AEAT en el ejercicio de sus facultades de comprobación y, en su caso, de liquidación de ejercicios no prescritos.

Sin embargo, esta exclusión de la aplicación del principio de confianza legítima respecto al ejercicio de potestades regladas a la que alude la AEAT se circunscribe, en la jurisprudencia del TS, a actuaciones de carácter reglado de la Administración que sean contrarias al ordenamiento jurídico, o que resulten contradictorias con el fin o interés público tutelado por la norma jurídica, ya que en ningún caso se puede validar, a través del principio de confianza legítima, una conducta arbitraria de la Administración que suponga el reconocimiento de derechos o facultades contrarios al principio de legalidad. En cambio, en el caso objeto de análisis en este informe se trata de un cambio de criterio interpretativo y no de una anulación de un criterio por ilegal o contrario al ordenamiento jurídico, de modo que cabe entender que el principio de confianza legítima es aplicable y que dicho principio, junto al principio de seguridad jurídica, obligan a que los efectos temporales de este cambio sean únicamente hacia el futuro.

A este respecto debe traerse a colación la Resolución del TEAC de 13 de diciembre de 2011 (JT 2011, 1451) relativa a los efectos temporales de las resoluciones del recurso extraordinario para unificación de doctrina, cuya finalidad queda limitada a una función unificadora de la interpretación de las normas tributarias, por lo que su objeto se ciñe a emitir una declaración doctrinal vinculante para toda la Administración tributaria. En ella, el TEAC deja claro que la obligación de seguir la doctrina pertinente se producirá "a partir de la resolución", precisando que sólo desplegará sus efectos "respecto a situaciones que se produzcan con posterioridad". La resolución no sólo deberá respetar la situación jurídica individualizada que dio lugar a la misma (tal y como exige el art. 243.4 LGT, de forma análoga a lo establecido en el art. 242.3 LGT

respecto a la resolución del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio), sino que tampoco se extenderá "a todas aquellas resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos anteriores al mencionado recurso que se hubiesen dictado con análogo contenido" (a no ser que el nuevo criterio doctrinal resulte más beneficioso para el contribuyente), pues ello atenta gravemente contra el principio de seguridad jurídica (FJ 2º).

3.2. Vinculación a actuaciones administrativas previas en los procedimientos de gestión e inspección

La recepción jurisprudencial del principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario, aunque se ha producido de forma más tardía que en otros sectores del ordenamiento jurídico, puede considerarse completamente asentada, tanto en cuestiones materiales como formales.

En lo que atañe a cuestiones materiales, el TS ha empleado el principio de confianza legítima poniéndolo en relación con la doctrina de los actos propios, principalmente en relación con actos de liquidación consecuencia de procedimientos de inspección. En la STS de 5 de enero de 2010 (rec. cas. 217/2004) el Tribunal entendió que no era admisible que en una comprobación general de la actuación tributaria del administrado se declarase la conformidad con el ordenamiento jurídico de una actividad de este, en este caso el modo de amortización de ciertos bienes, y, luego, en una inspección ulterior, se volviese sobre dicho acuerdo y se sostuviese que los parámetros amortizadores no eran ajustados a derecho. En la STS de 4 de noviembre de 2013 (rec. 3622/2012) se concluye que la AEAT no puede declarar fraude de ley en una operación que afecta al Impuesto sobre Sociedades de un grupo consolidado, cuando previamente no se declaró en las comprobaciones a entidades integrantes del grupo. En la Sentencia de 6 de marzo de 2014 (rec. cas. 2171/2012), referida también a una declaración de fraude de ley por el IS, el TS acepta de nuevo la alegación del principio de confianza legítima realizada por la recurrente debido a las calificaciones contradictorias de una misma operación: la que deriva, de forma implícita, de actuaciones inspectoras de conformidad y la que se lleva a cabo en el acuerdo de declaración de fraude de ley. La STS de 8 de junio de 2015 (rec. cas. 1307/2014) considera inadmisible que, habiéndose comprobado un ejercicio tributario en el que se aplica un beneficio fiscal por reinversión de las ganancias extraordinarias derivadas de la transmisión de determinados bienes, con posterioridad, en ejercicios sucesivos, se niegue la ventaja generada por la enajenación de bienes de la misma naturaleza y ubicación, negándoles la condición de inmovilizado material que la AEAT asumió en su día al comprobar regularizaciones de balances previas. Véase, asimismo, la reciente SAN de 25 de julio de 2019 (rec. 681/2017), en relación a la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto a cuestiones formales, el principio de protección de la confianza legítima, en relación con la doctrina de los actos propios, se ha aplicado en supuestos de valoraciones de bienes [SSTS de 30 de noviembre de 2009 (rec. 3582/2003), de 9 de diciembre de 2013 (rec. 5712/2011) o de 15 de enero de 2015 (rec. 1370/2013)]. También ante la negativa a aplicar un régimen arancelario favorable para los bienes importados de destino especial por el hecho de que no se haya solicitado la autorización específica cuando durante años se concedió dicho régimen sin exigir tal solicitud (STS de 26 de abril de 2010, rec. 7592/05). Asimismo, en un caso en que se declara extinguido el derecho a pedir el reintegro, transcurrido el plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos, porque la inactividad del solicitante fue motivada por actos y sugerencias de la propia Administración [STS de 26 de noviembre de 2014 (rec. 2878/12)]. Otras sentencias que reconocen la confianza legítima del contribuyente respecto a

cuestiones formales son, sin ánimo de exhaustividad, las SSTS de 15 de noviembre de 2010 (rec. 4936/07) y de 14 de abril de 2014 (rec. 4881/2011).

Por su parte, el TEAC ha aplicado el principio de protección de la confianza legítima y la doctrina de los actos propios en la configuración dada a la misma por el TS en relación con distintas actuaciones realizadas principalmente en el marco de los procedimientos de gestión e inspección [Resoluciones de 11 de noviembre de 2015 (RG 05071/2012/00/00), 24 de mayo de 2017 (RG 06109/2013/00/00), 23 de octubre de 2017 (RG 04283/2014/00/00) y 15 de febrero de 2018 (RG 04092/2015/00/00)].

3.3. Preclusión

Otra manifestación de la confianza legítima para los obligados tributarios tiene su origen en los efectos preclusivos de las comprobaciones de la Administración tributaria, efectos que se predican tanto desde la perspectiva de las actuaciones gestoras (artículo 140 LGT) como de las inspectoras (artículo148.3 LGT).

En este sentido, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 10 de abril de 2019, se ha manifestado en el siguiente sentido: "No podrá la Administración volver sobre sus pasos, sin acudir a un procedimiento de revisión previo, salvo que se descubran nuevos datos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la Resolución. Podríamos decir que, por regla general, se produce un efecto de cosa comprobada".

4. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE REFORMA LEGISLATIVA

El análisis jurisprudencial realizado permite concluir la importancia del principio de protección de la confianza legítima en las relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios. Aunque su aplicación práctica exige tener en cuenta el conjunto de circunstancias presentes en cada caso, una jurisprudencia constante y asentada del TS aplica este principio en el ámbito de las actuaciones de la Administración tributaria, contribuyendo a que estas sean más previsibles. De esa jurisprudencia se infiere, asimismo, que el principio de confianza legítima, aplicado en los términos antes señalados, puede suponer una limitación a las facultades de la Administración tributaria de modificar de forma unilateral el sentido de sus decisiones.

A la luz de las conclusiones anteriores se propone, en primer lugar, incorporar de forma expresa el principio de protección de la confianza legítima en el articulado de la LGT. Existen distintas posibilidades, desde un punto de vista sistemático, para ubicar este principio en el articulado de la LGT. Una de ellas es incluirlo en el art. 3 del Capítulo I del Título I de la LGT, relativo a los principios de ordenación y aplicación del sistema tributario, de forma aislada o junto a los principios de seguridad jurídica (del que es manifestación subjetiva) y de buena fe. No obstante, también podría valorarse su inclusión en otros artículos de la LGT. En cualquier caso, más allá de cuál se considere la ubicación sistemática más adecuada del principio -extremo que corresponde decidir al legislador-, lo relevante, a juicio de este Consejo, es insertar este principio explícitamente en la Ley General Tributaria.

Si bien es cierto que el silencio de la LGT no impide la aplicación de este principio en el ámbito tributario, varias razones avalan ese reconocimiento expreso.

La LGT es el eje normativo central del ordenamiento tributario, donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Parece lógico, por tanto, que sea en esta disposición normativa donde se incorpore un principio

que, como ha quedado acreditado en este informe, puede considerarse asentado en el desenvolvimiento de las relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios.

Además, la incorporación del principio en el articulado de la LGT sería coherente con los principales objetivos que pretenden conseguirse con esta Ley, entre los que se encuentra, tal y como reconoce su Exposición de Motivos, "reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica".

Por último, el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima adquieren especial relevancia en el ámbito de aplicación de los tributos debido al sistema de autoliquidación sobre el que descansa nuestro ordenamiento jurídico-tributario. En virtud de dicho sistema, el contribuyente asume no solo la obligación de pagar el tributo, sino también de determinarlo, realizando por sí mismo distintas operaciones de calificación y cuantificación necesarias para establecer el importe de la deuda tributaria o, en su caso, de la cantidad a devolver o compensar (art. 120.1 LGT). Ello supone una carga y un coste de cumplimiento para los contribuyentes especialmente intensos que no pueden desconocerse y que explica las obligaciones de información y asistencia de la Administración tributaria recogidas en el art. 85 LGT, entre las que se encuentran las publicaciones, comunicaciones y actuaciones de información (arts. 86 y 87 LGT), las consultas tributarias (arts. 88 y 89 LGT) y las actuaciones previas de valoración (arts. 90 y 91 LGT). De ahí que si el contribuyente ha seguido de forma diligente el dictado o pautas proporcionados por la Administración tributaria a través de estos u otros instrumentos enderezados a proporcionar seguridad jurídica, pudiendo considerarse "signos exteriores suficientemente concluyentes" sobre cómo cumplir adecuadamente con las obligaciones tributarias, el obligado tributario debe quedar protegido por el principio de confianza legítima, contribuyendo en última instancia a equilibrar adecuadamente las posiciones de las partes de la relación jurídico-tributaria.

Así pues, se propone, en segundo lugar, que se analice la conveniencia de complementar la incorporación del principio de protección de la confianza legítima con una formulación del principio-similar a la realizada por el TS en su Sentencia de 13 de junio de 2018, conforme a la cual, "en supuestos de cambio de criterio interpretativo por parte de la Administración tributaria de los que deriven efectos perjudiciales para el obligado tributario, el nuevo criterio interpretativo no será aplicable con efectos retroactivos respecto de periodos anteriores no prescritos cuando en tales períodos el obligado tributario hubiera ajustado su comportamiento a actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente precisos y concluyentes como para generar una razonable convicción en el obligado tributario sobre la adecuación de su conducta al criterio seguido por dicha Administración".

Tal formulación podría también contener, en su caso, una enumeración de "actos o signos externos" capaces de otorgar confianza legítima. En ella podrían incluirse específicamente, de acuerdo con las resoluciones judiciales analizadas, las consultas tributarias (arts. 88 y 89 LGT) y distintos instrumentos a través de los cuales se informa a los contribuyentes sobre los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria (art. 87 LGT), como las notas informativas publicadas a través de la web de la AEAT, los manuales sobre la aplicación de los diferentes impuestos y las explicaciones o aclaraciones contenidas en la página web de la Agencia Tributaria, agrupadas por impuestos y conceptos (programa INFORMA). Entendemos que también podrían incorporarse en este listado los criterios interpretativos de la Administración tributaria recogidos en las disposiciones generales interpretativas (art. 12 LGT), ya que la obligación de publicarlas en el boletín oficial que corresponda permite que los

contribuyentes puedan conocer y, en su caso, seguir, los parámetros de actuación considerados adecuados por la Administración tributaria.

Por otra parte, la especial naturaleza de los tribunales económico-administrativos abre la posibilidad de que el órgano revisor corrija la actuación del órgano gestor, modificando el criterio interpretativo asentado por este último en distintas actuaciones orientadas a informar al contribuyente sobre la recta interpretación de la normativa aplicable y el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin cuestionar la vinculación del resto de la Administración tributaria a las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, reconocer efectos temporales retroactivos a las resoluciones de los TEAC en casos como el analizado en este informe produce una clara vulneración de la confianza legítima, como manifestación subjetiva del principio de seguridad jurídica. Por ello, se propone, en tercer lugar, analizar la conveniencia de especificar en los arts. 239.8 y 242.3 LGT (y, dada su similitud, en el art. 243.4 LGT) que el nuevo criterio interpretativo establecido por el TEAC que corrija el seguido hasta ese momento por el órgano gestor en los términos señalados (confianza legítima) limitará sus efectos hacia el futuro, no solo respecto de la situación jurídica particular, sino también frente a terceros, cuando de aquel deriven efectos perjudiciales para los obligados tributarios.

INFORMES 2020

INFORME I/2020

SOBRE EL RÉGIMEN DE PENSIONES COMPENSATORIAS EN FORMA DE CAPITAL

El presente informe sobre el régimen de pensiones compensatorias en forma de capital trae causa del expediente de queja núm. 7239/2018, resuelto por este Consejo.

Los hechos descritos en dicha queja son los siguientes:

1.- El contribuyente recurrió al sistema de cita previa, en la Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio, para ser asistido en la elaboración y presentación de sus autoliquidaciones por IRPF, correspondientes a los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016.

2.- En todas ellas el contribuyente hizo constar sendas cantidades en concepto de reducciones por pensiones compensatorias (art. 55 LIRPF) que obedecían a la sustitución de la pensión fijada judicialmente para su esposa por una cantidad que a él le correspondía en la liquidación de la sociedad de gananciales: su cuota de participación en la vivienda familiar. En definitiva, de acuerdo con el convenio de disolución del matrimonio aprobado por el juez, la pensión compensatoria se había abonado en forma de capital, modalidad ésta prevista en el art. 97 CC. Dado que la cifra había excedido del importe de la base imponible del ejercicio en el que se entendió satisfecha, el contribuyente presentó sus sucesivas autoliquidaciones compensando en las mismas las bases liquidables negativas de los ejercicios precedentes, sin que en ningún momento se le advirtiera de que esa opción no tenía amparo legal.

3.- Con posterioridad, la AEAT procedió a regularizar dichas autoliquidaciones, dictando las correspondientes liquidaciones provisionales de los cuatro ejercicios en los que se habían compensado las bases liquidables negativas, por un importe total de cuota tributaria más intereses de demora de 8.421,78 euros.

La Ley 44/1978, por la que se incorporó a nuestro ordenamiento tributario el IRPF, no mencionaba entre las rentas sujetas a gravamen las pensiones compensatorias entre cónyuges. Fue en el “Informe sobre la reforma de la Imposición personal sobre la renta y el patrimonio” de 1990 donde se propuso como mejora normativa la “asimilación definitiva a este tipo de rendimientos -los del trabajo- de las pensiones y las indemnizaciones por alimentos” (página 53). Y así se hizo, de forma expresa, decantándose la Ley 18/1991 por calificarlas como tales para su perceptor, en lugar de, por ejemplo, haber optado por encuadrarlas entre las ganancias patrimoniales. Opción ésta del legislador discutible, en términos de oportunidad o teoría de la renta, pero que, aparentemente, no contraviene los principios constitucionales aplicables en el orden tributario.

Más allá de su calificación como rendimientos del trabajo de su perceptor, lo que, ciertamente, resulta incuestionable en nuestro vigente ordenamiento, es la imposibilidad de compensar en ejercicios futuros bases liquidables negativas derivadas del abono de pensiones compensatorias. El art. 55 de la vigente LIRPF es taxativo al respecto. Y así se interpreta por la DGT: la sustitución del pago periódico de la pensión compensatoria a favor del antiguo cónyuge por un pago único en forma de capital da derecho a la reducción de la base imponible general del pagador en el ejercicio en que se produce el mismo, sin que pueda resultar negativa dicha base como consecuencia de esta disminución; en todo caso se podrá trasladar el posible remanente a la base imponible del ahorro, que tampoco podría ser negativa como consecuencia de dicha minoración (cfr. V2118-14, V0779-13, V2231-09 y V2453-10).

Sin embargo, esta limitación en la compensación de bases liquidables negativas no estaba inicialmente prevista en la regulación del IRPF, de la que es heredera la vigente. Aun cuando el "Informe para la reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas" de 1998, en las páginas 133 y 134, al hacer referencia a la base liquidable y, en concreto, a las reducciones, al referirse a la que nos ocupa, mencionaba su eventual limitación, no especificaba qué tipo de límite, por qué razón y en qué condiciones:

> *"Las pensiones a favor del cónyuge, que sean de naturaleza compensatoria y las anualidades por alimentos, con las limitaciones que procedan, satisfechas ambas por decisión judicial."*

El art. 47 de la Ley 40/1998 no establecía, pues, diferencia alguna en el régimen de compensación de bases liquidables negativas en los cuatro ejercicios posteriores a su aplicación en función de la tipología de reducción que hubiera dado lugar a la misma. De modo que, tal y como eran compensables las que derivasen de las reducciones que tuvieran su origen en las distintas fórmulas de aportaciones a mutualidades y planes de pensiones que se relacionaban en el apartado primero del art. 46, lo eran las que viniesen causadas por las reducciones procedentes del pago de pensiones compensatorias establecidas en convenios de disolución matrimonial, estipuladas en el apartado segundo del mismo precepto. Con independencia de la modalidad en las que éstas se hubieran satisfecho, en forma de renta periódica o de capital.

Por lo tanto, entre 1998 y 2002 la legislación no establecía distinción alguna al respecto. Eran compensables en los cuatro ejercicios posteriores a su aplicación las bases liquidables negativas que se derivasen de la aplicación de cualquiera de las reducciones reguladas en el art. 46 LIRPF (1998). También las que se hubieran podido generar por el pago de una pensión compensatoria en forma de capital.

Así las cosas, mediante la Ley 46/2002, de 18 de diciembre se modificó de forma sustancial la estructura de los elementos de cuantificación del impuesto a este respecto y se incorporó a la normativa un nutrido número de reducciones, estructuradas en tres bloques: cinco vinculadas a la obtención de rendimientos de trabajo (arts. 46-46 quáter); seis atinentes a las circunstancias personales y familiares del contribuyente (arts. 47-47quáter); y las precedentemente relacionadas en el art. 46, que pasaron a enumerarse en tres preceptos (art. 48-48 ter). En los dos primeros las que obedeciesen a aportaciones a determinados sistemas de previsión social y, separadamente, en el art. 48 ter, la relativa al pago de pensiones compensatorias entre cónyuges y asimiladas.

La distinta lógica que presidía estas tres modalidades de reducciones –trabajo, circunstancias personales y familiares, por un lado, y las que del art. 46 pasaron al art. 48- trajo consigo la derogación de la regla general de compensación de bases liquidables negativas, establecida en el precedente art. 48 LIRPF (1998), que carecía de sentido en lo relativo a las nuevas reducciones del trabajo y por circunstancias personales y familiares.

Esa regla de compensación se mantuvo, con buena lógica, para las aportaciones a determinados instrumentos de previsión social (arts. 48 y 48 bis) pero -sin explicación alguna al respecto en la exposición de motivos de la norma- desapareció por cuanto a las bases liquidables negativas derivadas del pago de pensiones compensatorias, entonces reguladas en el art. 47 ter.

Esta situación se mantuvo con la reforma operada por la Ley 35/2006, en los términos que han llegado hasta la actualidad, al mismo tiempo que se trasladaban a la regulación de los rendimientos del trabajo las reducciones del art. 46 y apartados sucesivos, y a la nueva

regulación del mínimo exento las que se habían incorporado en el 2002 al art. 47 y apartados sucesivos. Se le dio entonces nueva numeración al precepto que regula la meritada reducción, art. 55, como artículo único del capítulo segundo del título cuarto (base liquidable) con el siguiente tenor:

> *"Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, podrán ser objeto de reducción en la base imponible."*

Tampoco en la exposición de motivos de la Ley 35/2006 se dio explicación alguna a esta diferencia de tratamiento entre las reducciones derivadas de aportaciones a instrumentos de previsión social y las que traen causa del pago de pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades asimiladas a éstas. Al por qué de permitirse en el primer caso la compensación de bases liquidables negativas en ejercicios futuros mientras que se negaba para las pensiones compensatorias al cónyuge y asimiladas. Lo que no significa que no la tuviera pues, ciertamente, las exposiciones de motivos de las leyes no tienen por qué dar cumplida cuenta de todas las razones y circunstancias que las inspiran y justifican. Sencillamente, la exposición de motivos no nos ayuda a entender cuál fuera la razón de ser de esta limitación, si la tenía, pues en la misma no se explicita.

En realidad, no es fácil adivinar qué razones objetivas pudieran justificar esta diferencia de tratamiento. El fundamento de ambas reducciones es distinto, pero parejo. En el primer caso –aportaciones a instrumentos de previsión social- se le permite al contribuyente detraer del cómputo de su base imponible aquellas cantidades que dedique a capitalizar determinados instrumentos financieros, por cuanto su tributación se difiere en el tiempo a la fecha en la que se obtenga el retorno de los mismos –por quien para entonces sea su beneficiario- en forma de prestaciones. Con unos límites cuantitativos que, de excederse, se podrán compensar en los cuatro -o cinco en algunos casos- ejercicios sucesivos.

En el caso de las aportaciones a instrumentos de previsión social siempre se han previsto unos límites cuantitativos –que no se prevén en el caso de las pensiones compensatorias- que se justifican por la función de incentivo al ahorro que está en su origen y por la libre disposición que de su cuantificación tiene el contribuyente. El legislador siempre ha entendido que estas aportaciones no pueden exceder -para dar derecho a la reducción- del 30% de otros rendimientos del ejercicio en el que se realizan –del trabajo y de las actividades económicas- y/o de ciertas cuantías que varían en función del instrumento en el que se realizan.

En el caso de las pensiones compensatorias y asimiladas, la reducción no tiene que ver con la capitalización de instrumentos de previsión social, sino con el hecho de que una resolución judicial, o un convenio suscrito en escritura pública, haya sancionado que su importe ya no resulte atribuible a su pagador, sino a su perceptor. Se reduce la base imponible del pagador, pues, en tanto en cuanto dicha capacidad económica pasa a tributar en cabeza de su perceptor. En este caso sin límites –pues no se trata de un incentivo o beneficio fiscal sino de ajustar la base imponible del contribuyente a su capacidad económica efectiva- pero, de forma carente de explicación, sin que en el caso de que su aplicación redujera la base liquidable a cero se puedan compensar estas cuantías en ejercicios futuros.

Es evidente que, en cuanto a su función y naturaleza, es indiferente que la pensión compensatoria se abone de forma periódica o se capitalice en uno o más pagos. En el primer caso, el contribuyente que la paga podrá detraerla fraccionadamente de las bases imponibles de los sucesivos ejercicios en los que la abone (con el límite de la base imponible de cada uno

de dichos ejercicios), mientras que en el segundo, si como resultado de su aplicación la base liquidable se redujera a cero euros, el resto de la pensión compensatoria en forma de capital que no se hubiera podido detraer de la imponible del ejercicio en que se entendió satisfecha no se podrá compensar en ejercicios futuros. De forma y manera que ese exceso que el pagador no se pudo detraer habrá venido a tributar simultáneamente, como renta, en la base imponible de dos contribuyentes: el que la abonó y el que la recibió. Ciertamente, tal efecto podría producirse, también, en supuestos en los que se abone la pensión de forma periódica, pero, sin duda, es más previsible que se produzca en aquellos casos en los que la pensión se hubiera abonado en forma de capital.

En el plano teórico la regulación de la reducción y su no extensión a ejercicios futuros es idéntica para aquellas pensiones pagadas de forma periódica y para las satisfechas en forma de capital. En la práctica, la limitación de la reducción afectará con más frecuencia a los supuestos de capitalización de la pensión. Esta circunstancia convierte el régimen tributario de las reducciones por pensiones compensatorias en una variable que puede condicionar el modo en el que finalmente se articule su pago e, incluso, como una oportunidad para planificaciones fiscales oportunistas que vinieran a desequilibrar la equidad del impuesto.

Sin duda ninguna, su abono tiene para su perceptor el carácter de rendimiento irregular del trabajo, con la consecuencia de que le resultará de aplicación al ingresarla la reducción correspondiente, del 30% (art. 18.2 LIRPF), y así lo ha venido sistemáticamente interpretando la DGT (cfr. V0366-07, y V1440-08). Aunque se podría discutir que si el abono de la pensión capitalizada se efectúa en, por ejemplo, tres ejercicios sucesivos, no concurriría en su satisfacción uno de los requisitos que se predica respecto de las rentas irregulares, el que no sea periódica.

En natural equivalencia, para su pagador debería ser posible promediar en el tiempo su aplicación, alargándola, al menos, a los cuatro ejercicios posteriores al -o los- de su pago efectivo. Con mayor razón, si cabe, que en el caso de las aportaciones a instrumentos de previsión social, desde el momento en que no obedece a un plan personal de inversión, libremente diseñado por el contribuyente, sino que trae causa de la ejecución de un convenio de disolución matrimonial, sancionado por un órgano judicial o por el notario ante quien se hubiera elevado a escritura pública, aun cuando fruto, normalmente, de un acuerdo entre las partes no siempre sencillo de alcanzar.

Tal vez se podría argüir que raramente se ha de producir tal eventualidad y que, en realidad, la pensión compensatoria pagada por el contribuyente, en tales supuestos, no se estaría financiando con renta generada en el ejercicio en el que se abona sino con renta acumulada de ejercicios precedentes y que, por lo tanto, carecería de sentido que diera lugar a una reducción de bases imponibles de ejercicios futuros. Sin embargo:

i) La realidad demuestra, y la queja de la que trae causa esta propuesta es buen ejemplo de ello, que en la práctica estas situaciones se producen como consecuencia de las dificultades que reviste el logro de fórmulas que aseguren equilibrios financieros razonables en los supuestos de disolución matrimonial, y la necesidad de arbitrar soluciones imaginativas al respecto en procesos de negociación muchas veces complicados en los que el tratamiento tributario debiera aspirar a ser una variable lo más neutral posible;

ii) De afirmarse tal cosa –que no se estaría pagando con renta generada en el ejercicio, sino con patrimonio acumulado precedentemente- la lógica del razonamiento debería conducir a que tampoco se calificase, entonces, como renta sujeta a gravamen lo percibido por su

perceptor, aun cuando, ciertamente, no se pueda establecer una correlación automática entre la calificación como renta de lo percibido por un contribuyente y su deducción por quien, en su caso, está en el origen de las cantidades abonadas;

iii) El que una situación fáctica no sea frecuente no quiere decir que el hecho de que el ordenamiento tributario le procure un tratamiento injusto –con vulneración de los principios de igualdad o capacidad económica- sea una cuestión menor, pues podrá serlo en términos macroeconómicos, pero no para quien sufre la injusta discriminación.

Podría llegarse a pensar que de admitirse la compensación en varios ejercicios de la reducción, para el pagador de la pensión satisfecha en forma de capital, y el tratamiento de la misma como renta irregular en su perceptor, se produciría de facto la exención de gravamen de una parte de la misma, aquélla que no se incorpora a la base imponible del perceptor por la aplicación del porcentaje del 30%. Pero, en realidad esto no es así, pues la aplicación de dicho porcentaje no es otra cosa sino la técnica normativa a la que recurre el legislador para evitar que el contribuyente se vea sujeto a unos índices de progresividad en el tratamiento de sus rentas que no guarde relación con lo que es su capacidad económica habitual, ordinaria, recurrente. En definitiva, evitar el efecto de progresividad en frío que traería consigo el hecho insólito, puntual y excepcional de que, por la concurrencia de circunstancias extraordinarias y no reiteradas, unos determinados ejercicios su base imponible se haya incrementado de forma extraña a lo que constituye su capacidad económica sistemática.

En todo caso, lo que está asegurado, por ser de sencillo control por los órganos de Gestión de la AEAT -mediante el cruce de los datos de las autoliquidaciones del pagador y del perceptor de la pensión- es el que las rentas que reducen la base imponible del primero se incorporen procedentemente a la base imponible del segundo.

En otro sentido, podría razonarse que el legislador no ha querido extender más allá del ejercicio fiscal en el que se abona la pensión compensatoria por la existencia de determinados elementos fácticos que han podido incidir en tal configuración.

Al respecto conviene recordar que la pensión compensatoria es aquélla que recibe el cónyuge, por parte del otro ex cónyuge, al que la separación o el divorcio le haya producido una situación de desequilibrio o desigualdad económica en relación con la posición del otro, pero en ningún caso pretende mantener el nivel económico que venía disfrutando la pareja hasta el momento del divorcio.

Ahora bien, entre las circunstancias que un Juez puede tomar en cuenta para la fijación de su importe se encuentra "el caudal y los medios económicos y las necesidades de uno u otro cónyuge". Circunstancia, junto con otras muchas, que pueden ser tomadas en consideración por los cónyuges para llegar a un acuerdo en su cuantificación en el correspondiente convenio regulador.

Al respecto, este hecho tiene su correspondiente reflejo en la estadística de las declaraciones del IRPF elaborada por la AEAT, en la que, tomando como referencia la correspondiente al último ejercicio publicado (ejercicio 2017) se observa claramente cómo la cuantía de la pensión crece a medida en que aumentan las rentas del pagador:

Tramos de Rendimiento e Imputación	DATOS GENERALES		LIQUIDACIONES PARTIDA 461		IMPORTE PARTIDA 461		
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Neg. y cero	663 737	3,33	356	0,44	1.375.655	0,28	3.864
(0 - 1,5]	1.375.133	6,91	843	1,04	3.369.928	0,63	3.998
[1,5 - 6]	3.003.464	15,08	1.909	2,34	7.598.011	1,53	3.980
(6 - 12]	2.376.001	11,93	3.918	4,81	13.779.079	2,78	3.517
(12 - 21)	4.971.581	24,97	17.847	21,92	67.416.911	13,6	3.777
(21 - 30]	3.274.382	16,44	18.077	22,2	86.740.447	17,5	4.798
(30 - 60]	3.460.006	17,38	27.869	34,23	176.644.732	35,64	6.338
(60 - 150]	689.353	3,46	8.272	10,16	82.0 17.259	16,55	9.915
(150 - 601]	90.23B	0,45	2036	2,5	39.761.106	8,02	19.529
Mayor de 601	9.344	0,05	287	0,35	16.938.679	3,42	59.020
Total	**19.913.239**	**100**	**81.414**	**100**	**495.641.806**	**100**	**6.088**

Como puede observarse, la pensión compensatoria media es de 6.088 euros anuales, pero en los tramos de renta más alta su cuantía llega a los 59.020 euros anuales, siendo precisamente esos grupos de población los que, en teoría, dispondrían de mayores recursos económicos para capitalizar su pensión.

En consecuencia, si bien la proyección a ejercicios futuros de la pensión compensatoria capitalizada pendiente de reducción puede afectar a cualquier contribuyente, lo cierto es que su efecto se intensifica entre aquéllos con mayor poder adquisitivo.

También podría razonarse que, tratándose de un beneficio fiscal de libre configuración por el legislador, puede muy bien limitarse su disfrute al estrecho margen de un solo ejercicio impositivo.

No obstante, no estamos en este caso ante un beneficio fiscal que pretenda incentivar un determinado comportamiento o atemperar el gravamen atendiendo a la consecución de fines extrafiscales dignos de protección constitucional. En este caso, lo establecido por el legislador puede conducir, sencillamente, en la práctica, a un efecto económico diferente otorgado a una determinada renta imponible, en función de la modalidad del pago de la misma. En caso de su abono periódico raramente se verá limitada su compensación en la base imponible del pagador, mientras que en el caso de que se satisfaga en forma de capital el hecho de que sólo se pueda reducir de la base imponible –general o del ahorro- del ejercicio, o ejercicios, en el que se abone puede derivar en situaciones indeseables de doble imposición.

En definitiva, aun cuando el tratamiento que nuestro ordenamiento tributario vigente otorga a las pensiones compensatorias satisfechas en forma de capital –respecto al que reserva para las que se van abonando a lo largo de distintos ejercicios en forma de renta temporal o vitalicia- es idéntico, la limitación de la cantidad a reducir operada por la cuantía de la base imponible será más frecuente que se produzca en el supuesto de capitalización de la pensión que en el caso de pago periódico. Lo que podría conducir a una falta de neutralidad en la aplicación del régimen de las pensiones compensatorias.

En consecuencia, este Consejo para la Defensa del Contribuyente considera que debería valorarse en el seno de una futura reforma del impuesto la conveniencia de recuperar en nuestro ordenamiento tributario la posibilidad de compensar en sucesivos ejercicios los excesos de prestaciones compensatorias y asimiladas que no hubieran podido ser detraídos de la base imponible del ejercicio –o ejercicios- en el que se hayan satisfecho por insuficiencia de base imponible.

INFORME II/2020

SOBRE COORDINACIÓN ADMINISTRATIVA EN LAS DEDUCCIONES AUTONÓMICAS POR ALQUILER

Este informe trae causa de la queja 12461/19. En el marco de un procedimiento de verificación, instruido por la Oficina Nacional de Gestión, se le había denegado a la contribuyente su derecho a practicarse la deducción autonómica por alquiler, vigente en la Comunidad autónoma andaluza, por no haber podido aportar la prueba –requerida por la normativa autonómica que rige dicha deducción- de que el arrendador había efectuado el preceptivo depósito de la fianza, en el organismo correspondiente de la Junta de Andalucía.

Evidentemente, la Oficina Nacional de Gestión se había limitado, en el ejercicio de sus competencias de comprobación, a aplicar la normativa de referencia, dictada por el Parlamento andaluz, y así se le hizo notar a la contribuyente.

Lo cierto es que este Consejo ya tuvo oportunidad de manifestar su opinión sobre esta cuestión, trasladando sus conclusiones al respecto a la Secretaría de Estado de Hacienda, en el informe II/2013, publicado en la Memoria de dicho año, y disponible en su web.

En dicho informe -al que se hizo referencia en la respuesta que se dio a la queja aquí referida- ya se hacía notar por este Consejo que resultaba contradictorio el que la normativa autonómica, que es al arrendador a quien obliga a efectuar la fianza (art. 82 Ley del Parlamento andaluz 8/1997, de 23 de diciembre) exija del arrendatario la acreditación de que se ha realizado, como requisito para que éste pueda disfrutar de la deducción por alquiler de vivienda.

Naturalmente, el arrendatario puede solicitar del arrendador la prueba de haber efectuado el depósito de la fianza. Pero si éste se niega -con razón o sin ella- a facilitarle dicha documentación, el arrendatario no dispone de medios coercitivos para obtenerla, y queda, pues, indefenso ante el requerimiento por la AEAT de un medio de prueba que no está a su alcance proveer.

Por otra parte, dado que esta documentación se reclama a los beneficiarios de dichas deducciones -normalmente contribuyentes modestos- en el marco de procedimientos de verificación, sólo cabe pensar, aparentemente, en dos escenarios. Que todos y cada uno de los contribuyentes que se aplican la deducción son requeridos por los órganos de Gestión de la AEAT para aportarla, o que se hace una selección de los mismos, con arreglo a criterios de análisis de riesgos previamente definidos. En el primer caso, el coste de estos procedimientos generalizados de requerimientos de información probablemente resulta desproporcionado, en atención a la finalidad que se persigue. En el segundo, necesariamente, tal proceder ha de generar situaciones de agravio comparativo.

Podría decirse que, en virtud de las reglas que rigen la carga de la prueba, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo (art. 105.1 LGT). También cabe añadir que, aun atemperándose dicha carga para el contribuyente que señale “los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria” (art. 105.2 LGT), en este caso no es la AEAT quien dispone de dicha prueba, sino la Administración andaluza.

También se podría sostener, sin embargo, que, en virtud del principio de disponibilidad y mayor facilidad en la aportación de la prueba (art. 217.7 LEC) que matiza la carga de ésta, también en los procedimientos administrativos (SSTC 227/1991, de 28 de noviembre, 7/1994, de 17 d enero, 95/1999, de 31 de marzo y de 17 de julio de 1995; SSTS 689/1999, de 26 de julio, 48/2000, de

31 de enero, y 75/2010, de 10 de marzo), sería la AEAT quien debería dirigirse directamente a la Administración autonómica correspondiente para reclamar de ésta la prueba de los hechos a los que se condiciona la práctica de la deducción.

En definitiva, no parece que esta situación sea, para nadie, deseable y, tal vez, convendría poner remedio a la misma. La Secretaría de Estado de Hacienda, evidentemente, no puede modificar el art. 7 del Decreto Legislativo 1/2018 del Parlamento de Andalucía -ni de otras normas autonómicas equivalentes- en cuya deficiente técnica normativa radica, en definitiva, el origen del problema, pero sí puede promover -desde el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión tributaria- la firma de Convenios de coordinación administrativa con las Comunidades autónomas en las que están en vigor deducciones por alquiler que establecen este requisito, para que sean los organismos autonómicos responsables de gestionar los depósitos de las fianzas quienes suministren a la AEAT de forma automática, periódica y sistemática dicha información. Así se prevé, expresamente, en el art. 6.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT): "El Estado y las Comunidades Autónomas (…) podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos (…)".

De este modo, como ocurre en otros casos -como, por ejemplo, con los donativos que dan derecho a deducción en el IRPF- esa información ya le constaría a la AEAT, vinculada a los datos del contribuyente arrendatario, antes de iniciarse el período de presentación de las autoliquidaciones. Única y exclusivamente, pues, habría que requerir la documentación de aquellos respecto de los que la Comunidad autónoma no hubiera informado que se había realizado el depósito. Probablemente la tecnología disponible permitiría implantar este sistema con un coste inferior al de la tramitación recurrente de procedimientos de verificación.

La colaboración entre la AEAT y las Administraciones autonómicas para intercambio automático de información entre ellas vendría inspirada por uno de los principios basilares que presiden la ordenación de los procedimientos tributarios -"eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales" (art. 3.2 LGT)- estaría encaminada a reforzar el derecho del contribuyente a que las actuaciones administrativas "se lleven a cabo en la forma que resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de las obligaciones tributarias" (art. 34.2.k) LGT), y tendría su fundamento normativo específico en el artículo 94.1 de la LGT y en la disposición general que regulara dicho suministro de información.

Se reducirían, con ello, los riesgos de aplicación indebida de las deducciones; la gestión del impuesto ganaría en automatismo (lo que siempre evita errores humanos); disminuirían significativamente los procedimientos de verificación encaminados a cotejar el cumplimiento del requisito de probar el depósito de las fianzas, con el consiguiente ahorro de costes administrativos de gestión; la información sistemática sobre los contratos de arrendamiento de viviendas sería también útil para un mejor control por la AEAT de los rendimientos del capital inmobiliario; y, por último, dejarían de producirse quejas a este respecto, que, en tanto que afectan a la satisfacción de los ciudadanos por los servicios públicos tributarios, siempre tienen un coste de reputación para las Administraciones.

En definitiva, la gestión del IRPF ganaría, así, en términos de simplicidad, equidad y reducción de costes de administración, tanto para los contribuyentes titulares del derecho a la deducción por alquiler de vivienda como para las Administraciones involucradas en su aplicación; lo que supondría, sin duda, una mejora de la justicia del sistema tributario, que no por modesta debería despreciarse.

INFORME III/2020

SOBRE MODIFICACIÓN NORMATIVA AL OBJETO DE INTRODUCIR MECANISMOS ADICIONALES DE CONCILIACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

I. Presentación

En el seno del Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC) se ha iniciado, hace unos meses, un debate dirigido a la formulación de una propuesta de modificación normativa, al objeto de introducir mecanismos adicionales de conciliación a los ya existentes. Se pretende, con ello, contribuir a reducir la conflictividad en el ámbito tributario, objetivo que se considera deseable, más allá de cuál sea la dimensión real del problema.

El debate se ha articulado en torno a una primera propuesta, formulada por uno de los vocales del CDC, que ha sido objeto de observaciones escritas por parte de diferentes miembros de la institución. En paralelo, en el seno del Ministerio de Hacienda se constituyó un grupo de trabajo para el estudio de vías para reducir la litigiosidad, que ha recibido las aportaciones del Instituto de Estudios Fiscales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, del Tribunal Económico-Administrativo Central y de la Dirección General de Tributos. El resultado ha sido la emisión de un informe, cuya aprobación todavía no se ha formalizado, algunas de cuyas conclusiones todavía provisionales se han incorporado al debate desarrollado en el CDC.

Las líneas que siguen a continuación pretenden ser un documento de síntesis de todas las aportaciones descritas, a fin de que el CDC pueda formular la propuesta de modificación normativa antes señalada. En muchas ocasiones, dicha propuesta no será unívoca y en un solo sentido, sino que dejará abiertas varias posibilidades, ofreciendo ventajas e inconvenientes de algunas de las opciones que se plantean. Y ello porque en muchos casos no existe una opinión unánime sobre algunos de los aspectos de la propuesta, que se presenta entonces como abierta a varias opciones o soluciones.

Por parte de los representantes de la Agencia Tributaria en el CDC se quiere en primer lugar significar el trabajo de los vocales que han intervenido en su elaboración y agradecer los esfuerzos del Pleno, segundo, reiterar que no hay por el momento una postura oficial de la Agencia en relación a este instituto, dado que es objeto de estudio junto con otras muchas posibles soluciones para la reducción de la litigiosidad en el grupo de trabajo de la Secretaría del Estado de Hacienda, y tercero, tomar nota de las distintas visiones y sensibilidades que recoge este documento de trabajo .

II. Propuesta sobre nuevos instrumentos de conciliación

1. Los instrumentos de conciliación actualmente existentes: hasta la suscripción del acta y en la vía contencioso-administrativa.

En el procedimiento inspector existe, desde 2003, un mecanismo tendente a propiciar la conciliación entre Administración y contribuyentes. Se trata de las actas con acuerdo, reguladas en el art. 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Éstas, tras un período de escasa utilización, han sido potenciadas en los últimos años, con buenos resultados en términos de limitación de los conflictos. De conformidad con dicho precepto, es posible suscribir un acta con acuerdo, “cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones

de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria".

Como acabamos de decir, se trata de un mecanismo que ha terminado por ser exitoso y mostrar su utilidad, cuya potenciación se recomienda desde el CDC, incluso por la vía de ampliar los supuestos habilitadores del acuerdo.

Por su parte, en vía contencioso-administrativa, el art. 77 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA) prevé la posibilidad de transacción o acuerdo, figura que, hasta el momento, no ha tenido aplicación significativa en materia tributaria. En este caso, la escasa utilización de la conciliación no se debe a una falta de normativa –tradicionalmente interpretada, esto sí, de forma restrictiva- sino a la necesidad de un cambio de mentalidad del órgano judicial y de las partes personadas en el proceso.

Sea como sea, lo cierto es que existen previsiones normativas de conciliación, acuerdo o transacción, tanto al inicio del procedimiento como cuando éste ya se ha judicializado, pero no existe ninguna disposición, en un sentido similar, en estadios intermedios del conflicto, esto es, desde que se suscriben las actas en un procedimiento inspector, hasta la vía económico-administrativa.

Por tanto, parece oportuno plantear la introducción de alguna previsión en la LGT que permita que el acuerdo se produzca en vía económico-administrativa o, incluso antes, pero después de la firma de las actas en el procedimiento inspector. Se trata de todo el período no cubierto por la regulación actualmente existente, que es donde, precisamente, se concentra el mayor número de controversias entre Administración y contribuyentes.

Dicha solución puede presentar, sin embargo, un inconveniente, especialmente resaltado en algunas de las aportaciones al debate desarrollado en el CDC. Cabe pensar, al menos en abstracto, que dicha extensión del acuerdo a estadios posteriores puede provocar una menor propensión de los contribuyentes a alcanzar el acuerdo en la fase previa, del procedimiento inspector. Si así fuera, no estaríamos consiguiendo el objetivo de reducción de la conflictividad, sino, tan solo, demorando la conciliación, retrasando, por tanto, el cobro de la deuda e incrementando la carga de trabajo de los órganos económico-administrativos. Adicionalmente, podríamos estar incentivando un comportamiento abusivo o malicioso de algunos obligados tributarios, que esperarían a la vía económico-administrativa para, en función de su resultado previsible o, incluso, de la aportación de documentos probatorios no ofrecidos antes, plantear su disposición al acuerdo.

Sin embargo, estos posibles inconvenientes pueden mitigarse si el diseño que se realiza del sistema evita dichas prácticas, lo que sucede si la suscripción del acuerdo depende, en todo caso, de una decisión administrativa y ésta no es susceptible de impugnación. Medida que puede reforzarse impidiendo toda posibilidad de acuerdo cuando la apreciación de su presupuesto de hecho dependa de elementos de prueba nuevos que pudieron ser aportados durante la fase de aplicación de los tributos.

Introduciendo las cautelas que acabamos de exponer u otras similares, la ampliación de las posibilidades de conciliación sí debería servir al objetivo propuesto de mitigación del conflicto. Así, la propia distancia temporal y el desarrollo de los recursos puede dar lugar a una mejor comprensión del litigio, así como una mayor propensión al acuerdo de Administración y contribuyentes, actuando éstos de buena fe. Evitando el riesgo descrito, parece que carece de sentido no dar una nueva oportunidad a la conciliación, con pago inmediato de la deuda.

Partiendo de lo anterior, vamos a ofrecer dos opciones de cara a incrementar las posibilidades de acuerdo en estos estadios intermedios del conflicto entre Administración y contribuyentes. De un lado, permitir dicho acuerdo con anterioridad a que finalice el procedimiento inspector, pero tras la firma de las actas. De otro lado, introducir el acuerdo constante la vía económico-administrativa.

2. El reforzamiento del papel de las Oficinas Técnicas: la extensión de las posibilidades de suscripción de actas con acuerdo

Las actas con acuerdo, en su configuración actual, únicamente pueden formalizarse cuando, durante la instrucción del procedimiento inspector, el actuario advierta la concurrencia de su presupuesto de hecho, lo que se comunica al obligado tributario, quien puede formular una propuesta dirigida a obtener dicho acuerdo [art. 186.1 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (en adelante, RGAT)]. Sin embargo, no existe ninguna posibilidad de que, tras el trámite de firma de las actas, el procedimiento pueda reconducirse hacia un acuerdo.

Esta situación contrasta, además, con lo que sucede en el caso de las actas de conformidad. Así, el art. 7.2 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario dispone que "también se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación". Esto es, se prevé, aunque con sistemática muy discutible, que un acta de disconformidad se convierta en conformidad en fase de alegaciones.

Siguiendo esta misma idea, tal vez podrían extenderse, temporalmente, las posibilidades de suscripción de un acta con acuerdo, en los supuestos en que se han extendido actas de disconformidad, reforzando el papel de la Oficina Técnica. Así, podría preverse que el contribuyente aprovechara el plazo de alegaciones a las actas de disconformidad para instar la suscripción de un acta con acuerdo a la Oficina Técnica, al entender que concurren, en relación con la totalidad o parte de la regularización, sus presupuestos. Dicha solicitud debería acompañarse de una propuesta dirigida a obtener el acuerdo.

Dicha previsión no supone, salvo en lo relativo al momento de la decisión, una alteración sustancial de lo que ya prevé hoy la LGT, toda vez que, de conformidad con el art. 155, la suscripción de un acta con acuerdo exige la autorización del órgano competente para liquidar. Si ya es necesaria su autorización, tampoco parece que pueda reprocharse, en modo alguno, que sea quien adopte la decisión a petición del contribuyente.

La solicitud debería dar lugar a la suspensión, tanto del plazo de alegaciones como del de terminación del procedimiento inspector, hasta que la Oficina Técnica se pronuncie sobre dicho extremo. La decisión que adopte dicha Oficina sobre la procedencia del acta con acuerdo, no debería ser susceptible de impugnación, en línea con lo que ya prevé el art. 155.7 de la LGT.

Incluso, se puede dar un paso adicional, previendo que, tras la formulación de alegaciones por parte del contribuyente, sea la propia Oficina Técnica la que ordene la retroacción del expediente, a fin de que se explore la posibilidad de alcanzar un acuerdo en el marco del art. 155 de la LGT. Dicha iniciativa provocaría una suspensión del plazo de duración del procedimiento inspector por el plazo al que se extiendan las conversaciones dirigidas a alcanzar la conciliación. En caso de no obtenerse un acuerdo, dicha circunstancia se comunicaría por el actuario a la Oficina Técnica, reanudándose el plazo de resolución de las alegaciones y, en su caso, práctica de la liquidación.

Como hemos dicho, la posibilidad que acabamos de describir puede presentar el inconveniente ya descrito antes de forma general: es posible que desincentive la firma de actas con acuerdo en el plazo previo a la propuesta de liquidación, de manera que el contribuyente pueda pensar que siempre se alcanzará el acuerdo in extremis en sede del órgano liquidador. En sentido contrario, también puede pensarse que difícilmente puede producirse dicho efecto si el contribuyente, como es el caso, carece de todo poder de decisión acerca de la suscripción del acuerdo. Puede, a lo sumo, proponerlo, pero nada le garantiza que el órgano liquidador aprecie la concurrencia de las circunstancias previstas en el art. 155 de la LGT.

La posición que acabamos de describir es, por expresarlo en términos coloquiales, la más conservadora en relación con el papel que pueden jugar las Oficinas Técnicas. Siendo más ambiciosos, podría pensarse también en la posibilidad de que aquéllas jugaran un papel más activo durante la tramitación del procedimiento inspector. Nos referimos a la posibilidad de que aquéllas autoricen, a instancia del contribuyente, la intervención de un segundo inspector, distinto del actuario, durante la instrucción. Este segundo actuario tendría la función de realizar un reexamen del caso en los estadios finales de su instrucción, jugando, eventualmente, un papel de facilitador del acuerdo. Se trata de prever una intervención, previa a la suscripción de un acta de disconformidad y dirigida a que ésta se reconduzca a un acta con acuerdo, pero siempre dentro de los límites y el presupuesto de hecho previsto en el art. 155 de la LGT. Así sucede ya en otros sistemas comparados, si bien es cierto que suele tratarse de países anglosajones con un procedimiento más flexible y una tradición más favorable al pacto.

La solución expuesta exigiría, claro está, un reforzamiento de los medios personales de dichas Oficinas, aunque no sólo en número, sino también cualitativamente, debiendo disponer de personal especializado y dedicado en exclusiva a las tareas que acabamos de describir.

3. La conciliación en vía económico-administrativa

El segundo y principal estadio del procedimiento en que puede facilitarse la conciliación es ya en la vía revisora económico-administrativa. En estos casos, ya se ha dictado la liquidación y, en principio, sólo cabe su revocación, ex art. 219 de la LGT o esperar el fallo del Tribunal.

El instituto de la revocación podría ser útil para evitar o terminar litigios entre Administración y contribuyentes, anulándose el acto inicialmente dictado para sustituirlo por otro derivado de un acuerdo. Pero su configuración actual le resta agilidad, ya que sólo es posible ante causas tasadas vinculadas a la legalidad del acto: infracción manifiesta de Ley, circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto e indefensión. Por tanto, salvo que hiciéramos una interpretación extensiva del segundo de los supuestos, resulta muy dudoso que pueda emplearse la revocación para introducir una modificación en el acto administrativo, derivada de los supuestos de acuerdo previstos en el art. 155 de la LGT.

Esta deficiencia podría corregirse mediante una ampliación del ámbito de la revocación, en línea con lo que prevé hoy, con carácter general, el art. 109 de la Ley 39/2015, que carece de listado de supuestos y se limita a introducir los límites también previstos en el art. 219 de la LGT. Pero esta solución parece más teórica que real, ya que supone introducir la posibilidad de revocar por motivos de oportunidad e implica descargar sobre el órgano de aplicación la responsabilidad de analizar si concurren los difusos límites del art. 219 de la LGT: la revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. Por tanto, una reforma como la descrita puede constituir un incentivo adicional para la menor utilización de esta figura.

Por tanto y con independencia de que sea conveniente realizar un análisis específico del instituto de la revocación, dirigido a mejorar su eficacia y utilización, parece más oportuno centrar las posibilidades de conciliación en la vía económico-administrativa, donde el posible acuerdo alcanzado se realiza con una intervención más o menos activa –veremos ahora las diferentes posibilidades- del órgano especializado de revisión.

Partiendo de dicha conclusión, vamos a analizar cada uno de los elementos de lo que debería ser una regulación de la conciliación en vía económico-administrativa, ofreciendo las distintas alternativas que puedan plantearse y sus beneficios e inconvenientes.

3.1. Presupuesto habilitante del acuerdo

A pesar de que estamos en fase revisora, no debe olvidarse que ésta se desenvuelve en vía administrativa, por lo que toda propuesta debe ser respetuosa con los principios de legalidad y de indisponibilidad de la obligación tributaria. Por ello, parece difícilmente discutible que, al menos en este momento, el presupuesto de hecho del acuerdo debería ser coincidente con la fórmula empleada por el art. 155 de la LGT para la regulación de las actas con acuerdo.

En consecuencia, parece que la prudencia obliga a limitar los acuerdos a los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, a los casos de dificultades en cuanto a los hechos y su prueba y a los de realización de valoraciones o estimaciones. Incluyendo, en estos casos, lo relativo a la apreciación tanto de los elementos típicos de las infracciones tributarias, como lo relativo a la graduación de las sanciones.

No obstante, también debe advertirse que existen otros supuestos, si bien de menor importancia, que podrían reconducirse a un acuerdo, sin ningún riesgo de perjuicio para los principios de legalidad o indisponibilidad. Nos referimos a los casos en que, como consecuencia de la aparición de un nuevo criterio administrativo, el acto inicialmente dictado deba ser objeto de modificación. Estos casos no son meramente teóricos, sino que se registran en la práctica, habida cuenta de los plazos de tramitación de las reclamaciones económico-administrativas.

Puede pensarse y así se ha puesto de manifiesto, que estos supuestos no presentan el elemento de incertidumbre propio de los casos contemplados en el art. 155 de la LGT, por lo que deberían finalizar con una resolución estimatoria del Tribunal. Se ha planteado, de cara a agilizar la resolución anulatoria, la creación de un supuesto específico de revocación por cambio de criterio administrativo, lo que daría lugar a la "satisfacción extraprocesal" prevista en el art. 238 de la LGT. No obstante, debe tenerse en cuenta que la revocación no sólo permite anular actos impugnado en vía administrativa, sino también los actos firmes.

Además, una revocación que implique la anulación parcial de la liquidación vuelve a abrir la vía del recurso, por lo que, al menos para dichas situaciones, se ha planteado la conveniencia de llegar a un acuerdo con el contribuyente en el seno del procedimiento económico-administrativo, por mucho que sea un supuesto de naturaleza diversa a los recogidos en el art. 155 de la LGT.

3.2. Actos susceptibles de ser sometidos a un posible acuerdo

Un segundo problema que debemos analizar es el de los actos administrativos potencialmente beneficiarios de un acuerdo en vía económico-administrativa. La remisión a los supuestos del art. 155 de la LGT puede inclinarnos a pensar que dicho acuerdo sólo es posible en relación con las liquidaciones derivadas de procedimientos de inspección. Parecería, además, que esta discusión es más teórica que real, ya que las liquidaciones practicadas en procedimientos de

gestión, recaudación o actuaciones catastrales, por su menor complejidad, son difícilmente reconducibles a los supuestos de acuerdo.

Sin embargo, existen también argumentos de peso para una regulación del acuerdo general, no limitada a ningún tipo de acto administrativo. En primer lugar, no siempre es cierto que las liquidaciones practicadas por los órganos de gestión, recaudación o catastrales sean siempre muy sencillas. Su principal limitación es el acceso a documentación contable, pero existen múltiples supuestos donde, por ejemplo, se produce una discusión jurídica compleja, al margen del examen de la contabilidad. En tales casos, pueden producirse tanto problemas probatorios como la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados o la imposición de sanciones.

En segundo lugar, muchos procedimientos gestores incorporan una comprobación de valores –p.ej., los de comprobación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y sobre Sucesiones y Donaciones-, por lo que parecen especialmente idóneos para ser sometidos a un acuerdo.

En tercer lugar, existen también otros procedimientos con una fase declarativa, como son los de responsabilidad, donde pueden concurrir, perfectamente, los tres presupuestos habilitantes de un acuerdo. Esto es, la decisión no sólo afecta a la distinción entre liquidaciones derivadas de gestión o de inspección, sino que también deben considerarse los procedimientos de declaración de responsabilidad, cuya utilización se está intensificando y que también generan no poca conflictividad.

Finalmente, la solución de extender las posibilidades de acuerdo a cualquier acto administrativo es la que mejor se compadece con un principio de igualdad de trato a los contribuyentes, a los que se les abre dicha vía con independencia de cuál sea el procedimiento utilizado por la Administración para comprobar su situación.

Ahora bien, no podemos olvidar que esta solución de configuración amplia del acuerdo presenta un problema evidente, como es el de permitir aquél en vía revisora cuando no está previsto, con carácter previo, en el procedimiento de aplicación de los tributos. Y no parece que resulte sencillo incorporar el acuerdo a todos los procedimientos aplicativos, en particular, a los de gestión, recaudación o catastro, dado su carácter masivo.

En todo caso, en el debate planteado en el seno del CDC existe también una opinión que podemos calificar como intermedia entre los dos que acabamos de describir. Consistiría en permitir el acuerdo en relación a las liquidaciones derivadas de procedimientos inspectores y gestores. Parece que, en caso de admitirse dicha solución, también debería abrirse esta posibilidad para los procedimientos de aplicación de los tributos. Esto es, debería extenderse el ámbito de aplicación del art. 155 de la LGT a todos los procedimientos liquidatorios de gestión e inspección.

3.3. Carácter total o parcial del acuerdo

Una segunda decisión que debe adoptarse es la de prever un acuerdo parcial, que no afecte a la totalidad de la regularización o contenido del acto dictado o, por el contrario, exigir una conciliación total. Esta última solución presenta la ventaja de finalizar, de modo absoluto, la controversia, evitando todo litigio posterior.

No obstante y en sentido contrario, la necesidad de que el acuerdo se extienda a todos los elementos del acto administrativo puede constituir un obstáculo para su suscripción, provocando un efecto contrario al pretendido. Además, la posibilidad de acuerdo parcial ya se

prevé actualmente en el art. 189.8 del RGAT para el procedimiento inspector –sin duda, siguiendo un razonamiento posibilista-, por lo que parece que tiene poco sentido excluirlo en vía económico-administrativa, posición que parece unánime en el seno del CDC.

3.4. Consecuencia jurídica: efectos del acuerdo

En caso de que se formalice finalmente el acuerdo –en la parte en que proceda, en caso de que no sea total-, los efectos son los ya conocidos: se practica liquidación y, en su caso, se imponen sanciones, con las reducciones previstas en el art. 188.1 de la LGT. Todo ello, de conformidad con los términos expresados en el acuerdo, ya se refieran a la aplicación de un concepto jurídico indeterminado, a la apreciación de las pruebas o a la realización de valoraciones o estimaciones (o, si así se decide, a la aplicación de un nuevo criterio administrativo de interpretación). Dichas cantidades deben estar previamente depositadas o garantizadas, aplicándose el depósito a su pago o abriéndose un plazo voluntario de pago y, en su caso, un aplazamiento o fraccionamiento.

El acuerdo no es susceptible de recurso alguno, excepción hecha de los supuestos previstos en el art. 155.6 de la LGT.

3.5. Procedimiento

La configuración del procedimiento dependerá básicamente de cuál sea el órgano al que se decida atribuir la competencia inicial para apreciar la concurrencia de los presupuestos de hecho del acuerdo, existiendo, a tal efecto, varias posibilidades, analizadas por el CDC. Las dos opciones que finalmente se consideran más viables son las que le atribuyen dicha iniciativa al reclamante o al órgano de aplicación de los tributos, siendo mayoritaria la opinión favorable a la primera opción.

La apuesta por uno u otro modelo altera, como es lógico, la configuración del procedimiento. Pero también existen otras decisiones que deben adoptarse, señaladamente, la de designar el órgano administrativo que debe formular el acuerdo.

A continuación exponemos cada una de sus fases, distinguiendo entre las distintas opciones que pueden plantearse y ofreciendo sus ventajas e inconvenientes.

No obstante, con carácter previo debemos consignar una opinión favorable a introducir una restricción de carácter previo a las posibilidades de acuerdo pero vinculada al procedimiento. Se trataría, según este criterio, de limitar la posibilidad de acuerdo a aquellas reclamaciones tramitadas por el procedimiento ordinario y en única o primera instancia. Quedarían fuera, de este modo, las reclamaciones que se tramitan por el procedimiento abreviado y se excluiría también la posibilidad de conciliación en el recurso de alzada.

A. Iniciación

Como hemos dicho, en una primera posibilidad, puede pensarse en que sea el propio órgano de aplicación de los tributos quien aprecie que, efectivamente, concurren los presupuestos que hacen posible el acuerdo. Esta opción presenta, a nuestro juicio, dos ventajas. De un lado, debe tenerse en cuenta que la adopción del acuerdo es una tarea propia de aplicación de los tributos, no de su revisión, donde, en su configuración actual, sólo se comprueba el acomodo del acto administrativo a Derecho. Por tanto, parece que el órgano de aplicación, al ser el más próximo al asunto y tener un profundo conocimiento del mismo, puede ser más apto para apreciar si procede o no un acuerdo. De otro lado y teniendo en cuenta la carga de trabajo de los órganos

económico-administrativos, el trámite previo a la adopción del acuerdo se realiza, según esta configuración, al margen de aquéllos y, por tanto, sin incrementar su labor.

No obstante, esta solución también presenta serios inconvenientes. El principal es que, tras la interposición de una reclamación económico-administrativa, se produce, al menos en la actualidad, una "desconexión" entre el obligado tributario y el órgano de aplicación de los tributos, así como entre este último y el desarrollo del recurso. Por lo que conocemos de la experiencia práctica, el órgano de aplicación de los tributos no realiza un seguimiento de la evolución de la reclamación. Siendo así, parece difícil que dicho órgano ponga en marcha alguna iniciativa de acuerdo, salvo que sea el contribuyente quien excite el procedimiento.

En la normativa actual este trámite se podría incardinar perfectamente en el marco de lo previsto en cuanto a la interposición de la reclamación en el art. 235.3 LGT: "No obstante, cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal dentro del plazo señalado en el párrafo anterior (un mes), siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición".

La segunda posibilidad que apuntábamos consiste en que la solicitud sea formulada por el propio reclamante al Tribunal, abriéndose aquí dos posibilidades. De un lado, que el Tribunal se limite a dar traslado de la petición al órgano de aplicación, que será el que deba apreciar la concurrencia de los presupuestos de hecho del acuerdo. Dicha posición es la que parece contar con un apoyo mayoritario en el seno del CDC. De otro lado, que sea el propio Tribunal quien aprecie si concurren los presupuestos del acuerdo, analizando, prima facie, si concurren las circunstancias previstas en el art. 155.1 de la LGT.

Esta variante –iniciativa del reclamante pero facultad de apreciación del Tribunal- presenta varios inconvenientes. En primer lugar, implica extender las funciones de los órganos económico-administrativos más allá de la clásica de revisión, lo que, en algunos supuestos, puede suponer un anticipo de su resolución futura. Así, en la mayor parte de los casos, la apreciación de la concurrencia de posibles motivos de un acuerdo no implica pronunciamiento alguno sobre la legalidad de los actos administrativos, sino, únicamente, acerca, por ejemplo, de la existencia de conceptos jurídicos indeterminados o de valoraciones o mediciones del hecho imponible. Pero, en sentido inverso, dicho juicio sí podrá dar lugar a un pronunciamiento previo sobre el fondo del asunto. Así sucederá, por ejemplo, si lo que aprecia el Tribunal son problemas en cuanto a una prueba clara de los hechos. En dichas situaciones, en caso de que no se alcance finalmente un acuerdo, la resolución del Tribunal estará condicionada, de algún modo, por aquel juicio previo.

En segundo lugar, no cabe duda alguna de que la atribución de esta nueva tarea a los Tribunales implica una mayor carga de trabajo, difícil de asumir en estos momentos y que puede traducirse en un efecto contrario al pretendido: la extensión de los plazos medios de resolución del conjunto de las reclamaciones económico-administrativas.

Por lo que se refiere a las ventajas, la intervención del Tribunal, con una visión más independiente del asunto, puede ser propiciadora del acuerdo, además de revestir a éste de mayor objetividad y transparencia, desde sus momentos iniciales.

En la normativa legal vigente esta segunda posibilidad podría ser, eventualmente, objeto de desarrollo reglamentario específico en el marco de la previsión que contiene el art. 236.3 LGT: "El tribunal podrá asimismo solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado, al objeto

de aclarar las cuestiones que lo precisen. El tribunal deberá dar traslado del informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo".

En todo caso, sea cual sea la opción que se acoja, existen dos elementos comunes a tener en cuenta. En primer lugar, la negativa a iniciar el procedimiento de acuerdo no debe ser susceptible de recurso, en coherencia con lo previsto en el art. 155.7 de la LGT. De esta forma, además, se elimina o, al menos, mitiga, el incentivo negativo consistente en retrasar, por parte del contribuyente, la excitación del acuerdo. Y ello porque, en cualquiera de los escenarios, la apreciación de las circunstancias habilitantes de la conciliación, no dependen de su voluntad o criterio, sino de la labor de subsunción realizada por un órgano de la Administración y no susceptible de recurso.

En segundo lugar, parece que también debe fijarse un momento para la iniciativa de acuerdo, en particular si se atribuye al particular. De un lado, se defiende que debería producirse una vez realizado el trámite de alegaciones y prueba en la reclamación económico-administrativa. Así, la propensión al acuerdo de las partes será mayor en la medida en que ya estén fijados los términos del litigio, esto es, una vez planteados los argumentos y practicadas las pruebas por parte del contribuyente. Además, serán estas circunstancias las que puedan motivar y justifiquen un cambio de criterio del órgano de aplicación de los tributos.

En sentido contrario, se ha sostenido, en el debate planteado en el CDC que el acuerdo debe ser instado por el contribuyente en los momentos iniciales de la tramitación de la reclamación. Según esta posición, cabría hacerlo en un posible doble momento: en el de interponer la reclamación o en el trámite de alegaciones y puesta de manifiesto, donde el Tribunal advertiría expresamente de la posibilidad de solicitar el acuerdo. Esta opción tiene, como gran ventaja, la posibilidad de que la reclamación termine por acuerdo en sus inicios, descargando así a los Tribunales.

En el procedimiento de conciliazione tributaria previsto en el Derecho procesal italiano con carácter preceptivo en la tramitación de los recursos tributarios presentados ante las Comissione tributarie –tanto en primera instancia como en apelación- el acuerdo se puede formalizar por las partes, con carácter previo, fuera de la sala (breve pre-fissazione), al inicio del proceso, en la primera audiencia (lungha), o a instancia del órgano judicial, por las partes en el plazo de los 60 días posteriores a la primera audiencia. En el bien entendido que en Derecho italiano –como en todos los ordenamientos tributarios, el británico, el alemán y el norteamericano señaladamente, en los que funcionan con éxito este tipo de procedimientos- la conciliación judicial discurre por vistas orales, ajenas a nuestros hábitos administrativos, rígidamente documentales.

B. Tramitación

En la fase de tramitación, se abren también distintas posibilidades. No obstante, todas ellas deben tener una norma común de suspensión del procedimiento económico-administrativo, por el plazo que se estime razonable, a fin de que el intento de acuerdo no consuma tiempo del plazo máximo de resolución ni del de prescripción.

Dicho esto, son varias las posibilidades que se abren para la adopción del acuerdo, como ya hemos apuntado. En primer lugar, cabe que, apreciada la concurrencia de los presupuestos de un acuerdo, el expediente sea devuelto a los actuarios que formularon la propuesta de acto administrativo. Estos, de común acuerdo con el contribuyente, extenderían una propuesta de acuerdo, que debería contar con el visto bueno del órgano superior que se determine.

En segundo lugar, también es posible que sea un órgano distinto, ya se trate de las Oficinas Técnicas o de los órganos ad hoc al que antes nos referíamos, como las Oficinas de apelación norteamericanas, quienes formulen el acuerdo con el contribuyente, que no necesitaría de visado posterior.

En los dos casos anteriores, los acuerdos deberían documentarse y motivarse por escrito, debiendo desarrollarse en esta fase los trámites previstos hoy día en el art. 155 de la LGT y su desarrollo reglamentario (depósito o afianzamiento de la deuda y renuncia a la tramitación de procedimiento sancionador separado).

C. Terminación

La terminación del procedimiento se producirá mediante la adopción de un acuerdo, dictándose un nuevo acto sustitutivo del primitivo, que deberá ser ratificado por el Tribunal, pudiendo también rechazarlo, pero por causas tasadas, de conformidad con lo previsto en el art. 235.3 LGT. A título de ejemplo, por las causas previstas como límite de la revocación en el art. 219 de la LGT o por los motivos previstos en el art. 77 de la LJCA. También se ha sostenido que el papel del Tribunal en la homologación del acuerdo se debería limitar –como, por ejemplo, se prevé expresamente en el Derecho italiano- a descartar vicios en el consentimiento o infracción manifiesta de ley, sin entrar en el mérito de su contenido.

En caso de resolución convalidatoria, ya hemos señalado antes que sólo cabría recurso por los mismos motivos tasados recogidos en el actual art. 155.6 de la LGT. Como hemos dicho anteriormente, contemplamos la posibilidad de que el acuerdo sea parcial, lo que daría lugar, en caso de convalidación, a continuar la tramitación de la reclamación por la parte no acordada.

En caso de que se denegara la convalidación, pueden plantearse dos escenarios. En primer lugar, es posible que, dados los motivos expresados por el Tribunal para motivar su decisión, no quepa reconducir el acuerdo conforme a Derecho. En tal caso, lo que debería ser advertido expresamente por el Tribunal, debería reanudarse el procedimiento y finalizar con una resolución que dé respuesta a las alegaciones y pruebas presentadas por el obligado. En segundo lugar, es posible que el acuerdo pueda ser conforme al ordenamiento mediante la modificación o reforma de alguno de sus aspectos, lo que también debería ser señalado, de forma concreta, por el Tribunal. En dicha situación, podría pensarse en otorgar nuevo trámite para la formulación de un nuevo acuerdo "reformado" y su posterior sometimiento al Tribunal.

En todo caso, parece que debe excluirse la posibilidad de que en los recursos que se interpongan contra la resolución del Tribunal sobre el acto primitivo, en caso de no convalidación, se aleguen motivos relativos a este último extremo. De lo contrario, se corre el riesgo de añadir un nuevo supuesto de incremento de la litigiosidad.

4. Conclusiones

Teniendo en cuenta el debate expuesto, las conclusiones que se proponen son las que siguen a continuación:

Primera.- Resulta conveniente extender las posibilidades de acuerdo en el propio procedimiento inspector, potenciando el papel de las Oficinas Técnicas. Así, debe preverse la posibilidad de que un acta, tramitada inicialmente en disconformidad, pueda convertirse en un acta con acuerdo, finalizando el procedimiento inspector mediante dicha forma de conciliación.

Segunda.- A fin de reducir la litigiosidad, una medida sin duda positiva pasa por extender las posibilidades de acuerdo previstas en el art. 155 de la LGT a la vía económico-administrativa. A

los supuestos regulados en dicho precepto podrían sumarse los de cambio de criterio administrativo que determinan una invalidez total o parcial del acto inicialmente dictado.

Tercera.- El acuerdo en vía económico-administrativa debería aplicarse, como mínimo, a las liquidaciones derivadas de gestión e inspección y con posibilidad de afectar a la totalidad o sólo a parte de la regularización practicada. Dicha innovación debería trasladarse a la fase aplicativa, extendiendo el ámbito del art. 155 a todas las liquidaciones derivadas de procedimientos de gestión e inspección.

Cuarta.- La iniciativa del acuerdo, según la posición mayoritaria, debe corresponder al reclamante, que la dirigirá al Tribunal. Este último, previa suspensión del procedimiento, dará traslado de la solicitud al órgano de aplicación para que aprecie la concurrencia de los presupuestos de hecho del acuerdo y, en caso afirmativo, lo suscriba con el contribuyente. Debe tasarse el momento en que se debe producir dicha iniciativa, siendo preferible, desde el punto de vista de la eficacia en la gestión, que se produzca en los momentos iniciales de tramitación de la reclamación.

Quinta.- El inicio del procedimiento de acuerdo debe dar lugar a la suspensión del procedimiento económico-administrativo, por un plazo razonable, a fin de que aquél no consuma el plazo máximo de resolución ni el de prescripción.

Sexta.- En caso de que se produzca un acuerdo, dictándose un nuevo acto en sustitución del primitivo, éste se someterá a la consideración del Tribunal, a fin de que sea o no convalidado. El rechazo a la convalidación sólo debería producirse por causas tasadas y restrictivas, similares a las previstas en los arts. 219 de la LGT o 77 de la LJCA.

Séptima.- Tal y como sucede en vía de inspección, la negativa a alcanzar un acuerdo o a su convalidación no deberían ser objeto de recurso. Tampoco debería ser posible recurso frente a la resolución de convalidación, salvo por los motivos excepcionales previstos en el art. 155.6 de la LGT. En caso de resolución de no convalidación, con decisión acerca del primer acto administrativo dictado, no cabría oponer, frente a la misma, motivos relativos a la no convalidación previa.

Octava.- Puede existir riesgo de que la adopción de las medidas anteriores provoquen un incentivo en el contribuyente a no alcanzar acuerdos con carácter previo a la propuesta de liquidación. No obstante, estos posibles efectos negativos pueden verse neutralizados si se tiene en cuenta que la decisión de alcanzar la conciliación posterior depende siempre de la apreciación administrativa de los presupuestos regulados en el art. 155.1 de la LGT. Adicionalmente, deben excluirse expresamente supuestos en los que la solicitud de acuerdo evidencia mala fe, como sería aquélla basada en pruebas que ya estaban a disposición del contribuyente durante el procedimiento inspector.

INFORME IV/2020

SOBRE LA POSIBILIDAD DE SIMPLIFICAR EL PROCEDIMIENTO DE CORRECCIÓN DE ERRORES EN LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS

I. ANTECEDENTES

El presente Informe trae causa del Expediente de Sugerencia número 11964/2019, resuelto por este Consejo.

Muy en síntesis la sugerencia planteada por el contribuyente consistía en la oportunidad de implementar una opción sencilla de anulación de presentación de declaraciones-autoliquidaciones, para evitar que determinados errores, tales como presentar una declaración o autoliquidación a nombre de otro cliente, sólo se puedan corregir a través de los mecanismos de presentación de declaraciones complementarias o rectificativas, previstos en la norma, lo que en algunos casos puede ser muy gravoso e incluso complejo para el contribuyente.

En respuesta a dicha sugerencia el centro responsable de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en este caso la Subdirección General de Técnica Tributaria, le expuso con detalle, las normas que actualmente rigen en materia de declaraciones complementarias y rectificativas, a las que haremos referencia más adelante en este Informe.

No conforme con la respuesta recibida, el contribuyente reiteraba su sugerencia de simplificación del procedimiento sobre la base del artículo 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, "LGT"), según el cual "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario", que, en su opinión, permitía defender que los propios contribuyentes podrían rectificar sus propios datos mediante prueba en contrario.

A la vista de la sugerencia planteada, este Consejo de Defensa del Contribuyente (en lo sucesivo, "este Consejo") resolvió el expediente confirmando la actual regulación que sobre rectificación de declaraciones y autoliquidaciones contempla la LGT al tiempo que reconociendo que, en la medida en que los mecanismos seguros de control telemático de presentaciones avanza, sería conveniente explorar la posibilidad de encontrar alguna fórmula de corrección más ágil que la actual, al menos en determinados casos; todo ello, advirtiendo de que no es una cuestión que pueda adoptarse sin la oportuna reflexión.

En ese sentido, este Consejo se comprometió a realizar el correspondiente análisis, al que responde este Informe, para, en su caso, dar traslado a la Secretaría de Estado de Hacienda de la oportunidad de revisar la actual solución que se da a los supuestos de errores cometidos por los contribuyentes en la presentación de declaraciones y autoliquidaciones y posibles soluciones en aras de avanzar en una resolución más ágil de dichos supuestos.

II. ACTUAL REGULACIÓN DE LAS RECTIFICACIONES DE DECLARACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Nuestro ordenamiento jurídico tributario y, concretamente, la LGT, se refiere a la rectificación de las declaraciones y autoliquidaciones por parte de los obligados tributarios en el artículo 122 que, a su vez, refiere, para determinados casos, al artículo 120.3 que regula las autoliquidaciones. Lo hace en los siguientes términos, que reproducimos en lo que aquí interesa:

«Artículo 122. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas.

1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

(…)

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad.»

«Artículo 120. Autoliquidaciones.

(…)

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.»

De este modo se puede concluir que una vez que los obligados tributarios ya han presentado sus declaraciones o autoliquidaciones, la LGT sólo les permite modificarlas o anularlas a través de los mecanismos de las denominadas declaraciones complementarias o sustitutivas, en el caso de declaraciones, y a través de las autoliquidaciones complementarias o solicitudes de rectificación de autoliquidación, en el caso de las autoliquidaciones.

Estos mecanismos se desarrollan en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en los sucesivo, "RGAT"), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Veamos por separado la regulación de estos mecanismos de corrección según se trate de declaraciones o de autoliquidaciones.

II.1. Corrección de declaraciones

En relación con las declaraciones tributarias, el artículo 118 del RGAT regula su corrección distinguiendo entre complementarias y sustitutivas y definiendo unas y otras en los siguientes términos:

> *«1. Tendrán la consideración de declaraciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada.*
>
> *Tendrán la consideración de declaraciones sustitutivas las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido.*
>
> *2. (…)*
>
> *3. Podrán presentarse declaraciones complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad en cumplimiento de una obligación formal.*
>
> *4. En las declaraciones complementarias y sustitutivas se hará constar expresamente si se trata de una u otra modalidad, la obligación tributaria y el periodo a que se refieren.»*

De este modo, cuando el contribuyente pretenda corregir, modificar, una declaración presentada, deberá calificar su nueva declaración como complementaria o sustitutiva atendiendo al contenido de la misma, de acuerdo con lo siguiente:

a) Tendrá la consideración de **declaración complementaria** la que se refiera a la misma obligación tributaria y periodo que otra presentada con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de la anteriormente presentada, que subsistirán en la parte no afectada.

b) Tendrá la consideración de **declaración sustitutiva** la que se refiera a la misma obligación tributaria y periodo que otra presentada con anterioridad y que la reemplacen en su contenido.

II.2. Corrección de autoliquidaciones

En relación con las autoliquidaciones tributarias, a lo ya previsto en el artículo 120.3 de la LGT, antes trascrito, el artículo 119.1 del RGAT se refiere a las autoliquidaciones complementarias en estos términos:

«Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada»:

De acuerdo con ambos preceptos, en los supuestos de autoliquidaciones, el mecanismo de corrección dependerá del resultado diferencial en cuota que pudiera resultar de la modificación pretendida. De este modo se distingue entre complementaria y solicitud rectificación de acuerdo con lo siguiente:

a) **Autoliquidación complementaria**, en los supuestos en los que la corrección que se pretenda implique una cuota diferencial positiva mayor favorable a la Administración, esto es, una

mayor cantidad a ingresar o una cantidad a devolver o compensar inferior a la previamente declarada.

b) **Solicitud de rectificación de autoliquidación**, en los demás casos, es decir, cuando la corrección o modificación que se pretenda no implique una cuota diferencial positiva favorable a la Administración, lo cual puede ocurrir bien porque resulte una cantidad a ingresar inferior, bien porque resulte una cuota a devolver o compensar superior a la autoliquidada, bien porque se modifique algún dato sin que implique modificación de cuota.

El procedimiento para instar la rectificación de las autoliquidaciones está regulado en los artículos 126 a 129 del RGAT.

Añadido a lo anterior, resulta relevante mencionar que el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo, "RIRPF"), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, recoge una expresa mención a la rectificación de autoliquidaciones, en su artículo 67 bis, introducido por el Real Decreto 1074/2017 de 29 de diciembre, que no hace sino hacerse eco de las previsiones normativas hasta ahora mencionadas. Textualmente lo recoge así:

«Artículo 67.bis. Rectificación de autoliquidaciones.

Los contribuyentes podrán solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto utilizando, de forma voluntaria, el modelo de declaración aprobado por el Ministro de Hacienda y Función Pública.

El procedimiento así iniciado se regirá por lo dispuesto en los artículos 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con las siguientes especialidades para el caso de que la Administración tributaria, habiendo limitado sus actuaciones a contrastar la documentación presentada por el interesado con los datos y antecedentes que obren en poder de aquella, acuerde rectificar la autoliquidación en los términos solicitados por el contribuyente:

a) El acuerdo de la Administración no impedirá la posterior comprobación del objeto del procedimiento.

b) Si el acuerdo diese lugar exclusivamente a una devolución derivada de la normativa del tributo y no procediese el abono de intereses de demora, se entenderá notificado dicho acuerdo por la recepción de la transferencia bancaria, sin necesidad de que la Administración tributaria efectúe una liquidación provisional.»

III. DIFICULTADES PARA EL CONTRIBUYENTE DEL ACTUAL SISTEMA DE RECTIFICACIÓN DE DECLARACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES

En los supuestos de declaraciones distintas a las autoliquidaciones, el procedimiento de rectificación supone una nueva comunicación a la Administración que valorará los nuevos datos ya sea en casos de declaraciones informativas ya en casos más complejos de declaraciones para iniciar un procedimiento de determinación de la deuda tributaria conforme a los artículos 128 y siguientes de la LGT. En todos estos supuestos, el contribuyente deberá calificar correctamente la nueva declaración mediante la cual pretende modificar la anterior, según introduzca nuevos

datos o modifique parcialmente el contenido de la anteriormente presentada, en cuyo caso subsiste la anterior en la parte no afectada (declaración complementaria), o bien pretenda remplazar el contenido de la anterior (declaración sustitutiva). Este mecanismo de corrección no parece excesivamente complejo en lo que a la actuación del contribuyente se refiere.

En los supuestos de corrección de autoliquidaciones entendemos que sí existen mayores dificultades para el contribuyente.

Las autoliquidaciones son una clase especial de declaraciones en las que los contribuyentes obligados tributarios además de comunicar a la Administración los datos necesarios para liquidar el tributo y otros de carácter informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria a ingresar, o, en su caso, la cantidad que resulta a devolver o compensar. Su generalización es en la actualidad un hecho incuestionable. Debido a ello y al hecho de que el propio sistema por definición exige la participación activa y, en ocasiones, no exentas de dificultades, del contribuyente, la posibilidad de modificar las autoliquidaciones ya presentadas debiera no ser una carga compleja añadida.

Las principales dificultades actuales detectadas a la hora de proceder a rectificar una autoliquidación ya presentada se describen a continuación.

La primera dificultad con la que se encuentra el contribuyente reside en distinguir cuándo procede una complementaria o cuándo procede solicitar una rectificación de la autoliquidación. No todos los contribuyentes tienen un acceso fácil al conocimiento de la norma tributaria y, sin embargo, no está exento de lógica o sentido común interpretar que, al menos dentro del período voluntario de declaración, debiera ser posible corregir la autoliquidación presentada por la comisión de un error o por el conocimiento de un nuevo dato de una manera sencilla. Dentro de esa lógica o sentido común resulta más complicado intuir que el mecanismo es distinto según resulte una cantidad mayor a ingresar o una menor cantidad a devolver o resulte una menor cantidad a ingresar o una menor cantidad devolver o no hay modificación de cuota.

La segunda dificultad, no menos importante, es que aun pudiendo distinguir claramente ambos supuestos, en los supuestos en los que no procede autoliquidación complementaria y el contribuyente debe acudir al procedimiento de rectificación de autoliquidación, el obligado tributario se ve automáticamente desprovisto del ágil procedimiento de la autoliquidación, con cuantificación y determinación de la deuda tributaria por parte del obligado tributario, y se ve abocado a un procedimiento con intervención de la Administración, más complejo y, en todo caso, más lento, sin que, en la mayoría de los casos, la modificación que se pretende justifique dicho procedimiento.

Esta mayor lentitud se ve además intensificada por el hecho de que los nuevos datos que se incorporan a estas solicitudes de rectificación no reciben un tratamiento automatizado por las aplicaciones de la Administración, sino que requieren un procedimiento de comprobación totalmente manual.

Se despliega así un procedimiento de comprobación por parte de la Administración que en muchos casos no se justifica. Los casos más claros en los que el procedimiento administrativo es de difícil justificación son aquellos que se producen con ocasión de una modificación de la autoliquidación por un error en los datos de tipo informativo o un manifiesto error topográfico en el traslado de datos. También es de difícil justificación la iniciación de un procedimiento de

comprobación administrativo en aquellos casos en los que se modifican opciones tributarias en plazo.

Este Consejo ha podido conocer que el porcentaje de estimaciones totales de solicitudes de rectificación se encuentra entre el 65% y el 70%, lo cual revela que el actual sistema de rectificación no solo resulta gravoso para el contribuyente sino también ineficiente para la Administración, por la carga de trabajo que supone tramitar manualmente procedimientos con tan elevado porcentaje de estimaciones.

A la vista de estas dificultades detectadas, este Informe se centra en el análisis de posibles vías de mejora en el procedimiento de corrección de errores en la presentación de **autoliquidaciones tributarias para**:

1) Por un lado, facilitar al contribuyente su actuación de manera que no sea para él determinante conocer si realiza una complementaria o una solicitud de rectificación.

2) Por otro lado, optimizar, en particular, los trámites administrativos cuando el contribuyente procede a realizar una corrección de su autoliquidación de las que actualmente se tramitan como solicitud de rectificación, bien porque la modificación acarrea una menor cantidad a ingresar o una mayor cantidad a devolver o porque es una simple modificación de datos que no determine variación de cuota, en aras a que no suponga una carga compleja añadida.

IV. CONDICIONANTES A LA HORA DE IMPLEMENTAR POSIBLES MEDIDAS DE MEJORA

Hasta aquí hemos destacado las dificultades del contribuyente, pero no podemos olvidar tampoco la necesidad de preservar el correcto funcionamiento de nuestro sistema tributario y garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, de tal suerte que cualquier medida de mejora no puede suponer una pérdida de control por parte de la Administración Tributaria que dé lugar a mermas de ingreso o devoluciones improcedentes.

Es por ello por lo que este Consejo es consciente de que cualquier medida de mejora debe ir acompañada de la oportuna reflexión sobre la capacidad de las Administraciones para su correcta implementación sin que de ello se derive una pérdida de control, actualmente totalmente garantizada con un preceptivo procedimiento de comprobación en los supuestos de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones.

La menor o mayor capacidad de implementación puede estar en particular muy condicionada a la capacidad de los desarrollos informáticos necesarios.

V. POSIBLES MEDIDAS DE MEJORA AL SISTEMA DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES

A la vista de todo lo anterior cualquier medida de mejora debería encaminarse a permitir un acceso fácil al contribuyente para realizar la modificación de sus autoliquidaciones sin tener que distinguir entre complementarias y solicitudes de rectificación y, al menos en determinados supuestos, avanzar en la automatización de las correcciones de las autoliquidaciones más allá de los supuestos de las denominadas autoliquidaciones complementarias sin tener que acudir necesaria y obligatoriamente al sistema actual de preceptiva comprobación posterior por parte de la Administración en los supuestos de solicitud de rectificación.

Estas líneas de mejora, de menos a más, podrían consistir en lo siguiente.

1ª Mejorar la automatización de la presentación y tramitación de las solicitudes de rectificación.

Respetando el marco normativo actual, es decir, manteniendo el obligado procedimiento de comprobación en todos aquellos supuestos en los que la actual norma exige la presentación de

solicitud de rectificación, una vía de mejora sería la automatización de la presentación de dicha solicitud, así como su procesamiento, utilizando el mismo modelo que para la complementaria.

Esta solución no requeriría modificación normativa, pero si una sustancial mejora operativa en el funcionamiento de la Administración.

El contribuyente debería poder utilizar el mismo modelo de presentación ya fuera para presentar una complementaria o para solicitar una rectificación y la Administración automatizaría la resolución de la solicitud de rectificación con el tratamiento automatizado de los datos.

Con ello se conseguiría paliar las dos principales dificultades antes detectadas.

De una parte, el uso de un mismo modelo para complementarias y solicitud de rectificación, debería facilitar al contribuyente la distinción entre las figuras. Podría incluso habilitarse asistencia para la correcta selección de la figura.

De otra parte, se agilizarían los tiempos de resolución pues se pasaría de un procedimiento de comprobación manual a un procedimiento automatizado en el que al estar los datos incorporados al sistema informático de la Administración, podrían realizarse contrastes automatizados y, por ende, resoluciones automatizadas.

Esta alternativa se encuentra actualmente operativa para el IRPF como un sistema voluntario que convive con el general y que aún es susceptible de mejora. Es la opción “Rectificaciones” dentro del programa Rentaweb.

2ª Ampliar los supuestos en los que el actual mecanismo de la autoliquidación complementaria opere, como pudieran ser las rectificaciones que no supongan una modificación de cuota, ya sea modificación de datos o, en particular, cambios de opciones tributarias que no supongan modificación de cuota.

Ya hemos visto que los supuestos en los que parece menos justificado que se requiera un proceso previo de comprobación son aquellos en los que lo que se insta es la rectificación de datos informativos o de ejercicio de opciones tributarias, sin que exista modificación de cuota.

En ese sentido podría ser interesante explorar la vía de ampliar el mecanismo de la autoliquidación complementaria a estos supuestos.

En la medida en que se trata de supuestos en los que no hay variación de cuota, el riesgo de pérdida de control sobre la posible pérdida de ingresos o la realización de devoluciones indebidas se ve minimizado, si bien en este caso, sería deseable que el cambio normativo fuera acompañado de la capacidad de la Administración de automatizar e integrar estas modificaciones.

Esta medida exigiría el correspondiente cambio normativo.

3ª Integración de la actual complementaria con los supuestos de solicitud de rectificación sin distinción.

La medida más drástica, que exigiría un cambio normativo profundo, pasaría por integrar totalmente las actuales complementarias con las solicitudes de rectificación, sin realizar distinción entre ambas figuras y permitiéndose que se pueda realizarse cualquier tipo de modificación o rectificación de autoliquidación previamente presentada, dentro del plazo de prescripción, independientemente de las implicaciones sobre la cuota que tenga dicha presentación.

De este modo, la rectificación tendría efectos jurídicos de forma automática con y desde su presentación, sin perjuicio, obviamente, de la capacidad de la Administración para comprobar dichas autoliquidaciones mediante el correspondiente procedimiento de comprobación que pudiera iniciar en su caso.

Esta medida, como decíamos, exigiría una reforma normativa de más calado pues supondría la eliminación de la actual distinción entre las autoliquidaciones complementarias y las solicitudes de rectificación.

Esta medida requeriría que fuera acompañada de la capacidad de la Administración de automatizar e integrar las rectificaciones realizadas sin pérdida de control.

Una variante teórica de lo anterior más limitada podría ser acotar esta posibilidad al período voluntario de presentación de las autoliquidaciones, en la medida en que determinadas modificaciones como pudiera ser el cambio en una opción tributaria despliega todos sus efectos dentro del plazo voluntario de presentación de las autoliquidaciones. Sin embargo, fuera de estos casos, el período voluntario de presentación no es una variable determinante. Lo que es determinarte es si la primera autoliquidación ha producido o no efectos económicos y puesto que esto es una realidad que varía según la autoliquidación concreta de la que se trate, la solución que se adopte debería servir tanto para el plazo voluntario de presentación como fuera de él, respetando, eso sí, el plazo de prescripción.

VI. CONCLUSIONES

El actual sistema de rectificación de autoliquidaciones resulta, en mucha ocasiones, muy gravoso para el contribuyente, de un lado, ante su dificultad en numerosas ocasiones para distinguir entre si procede presentar una complementaria o una solicitud de rectificación de autoliquidación con intervención de la Administración, y, de otro lado, por lo ineficaz y lento que en particular, puede en ocasiones resultar este procedimiento en aquellos supuestos en los que procede la solicitud de rectificación o bien porque dela corrección resulta una mayor cantidad a ingresar o una menor cantidad a devolver o una mera modificación de datos.

El actual mecanismo de corrección de autoliquidaciones se revela particularmente ineficiente en aquellos supuestos en los que la rectificación que se pretende consiste en modificar datos informativos o cambiar opciones tributarias que no tienen implicación en la determinación de la cuota del periodo.

Unido a esta situación gravosa para el contribuyente, los datos revelan que el porcentaje de estimaciones en los procedimientos de rectificación es muy elevado, por lo que también desde el punto de vista de la Administración no parece eficiente dedicar recursos a la resolución de estos procedimientos.

En este contexto este Informe trata de apuntar una serie de líneas de mejora que en todo caso tratan, en primer lugar, de paliar la confusión del contribuyente entre las complementarias y las solicitudes de rectificación. Más allá de eso, se proponen medidas de agilización que van desde medidas que respetando la normativa actual supongan la automatización de los procesos de rectificación o medidas más ambiciosas que, mediante la correspondiente modificación normativa, amplíen los supuestos que no exijan comprobación o incluso eliminen el actual proceso de comprobación previo, sin perjuicio de las facultades de comprobación posterior de la Administración.

Este Consejo es consciente de que cualquier medida de mejora debe garantizar que el control que la Administración actualmente tiene a través del preceptivo procedimiento de comprobación en los supuestos de solicitudes de rectificación no puede verse mermado y se traduzca en una pérdida de control de ingresos o reconocimiento indebido de devoluciones.

Es por ello que este Consejo entiende que cualquier medida que pudiera llevarse a cabo requeriría la correspondiente capacidad de la Administración para implementarla con las debidas garantías.

En todo caso, este Consejo considera relevante manifestar la necesidad de avanzar en el sentido apuntado pues existe un claro campo de mejora que no solo redundaría en una mejora para el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias sino también en la eficiencia de la Administración.

INFORME V/2020

SOBRE LAS CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA DEL TJUE DE 21 DE ENERO DE 2020 (C-274/14) RELATIVA A LA INCOMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS PARA PLANTEAR CUESTIONES PREJUDICIALES

1. Introducción

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -TJUE- (Gran Sala) de 21 de enero de 2020, asunto C-274/14, Banco de Santander, establece que el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) no está legitimado para plantear cuestiones prejudiciales al no poder ser considerado un "órgano jurisdiccional nacional".

Dada la relevancia de la citada sentencia para el Derecho tributario español, el Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente, en su reunión de 19 de febrero de 2020, acordó la elaboración de un informe que abordase las consecuencias de aquel pronunciamiento.

Así pues, el objeto de este documento es examinar los aspectos esenciales de la sentencia Banco de Santander, para, a partir de ello, analizar sus principales efectos y consecuencias, a corto y medio plazo, y realizar propuestas de reforma normativa encaminadas a un replanteamiento de la configuración actual de los órganos y del procedimiento económico-administrativo que permitan adaptarlos a las exigencias actuales del TJUE y garantizar su plena independencia.

2. Antecedentes y resumen de la sentencia

De acuerdo con el art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), el TJUE es competente para resolver cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los Tratados y sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. Este mismo precepto faculta a los órganos jurisdiccionales nacionales, cuyas decisiones sean susceptibles de recurso, a someter al TJUE cuestiones prejudiciales de interpretación. No obstante, cuando existan dudas sobre la interpretación y la resolución no sea susceptible de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dichos órganos jurisdiccionales están obligados a plantear cuestión prejudicial, salvo que resulten aplicables las doctrinas del acto claro o del acto aclarado (STJUE de 27 de marzo de 1963, Da Costa, 28 a 30/62; STJUE de 6 de octubre de 1982, CILFIT, 283/81). En caso de que se cuestione la validez de una disposición comunitaria, todos los órganos jurisdiccionales están obligados a plantear la cuestión prejudicial, incluso cuando el TJUE haya previamente declarado inválidas disposiciones equivalentes de otra normativa comunitaria comparable (SSTJUE de 22 de octubre de 1987, *Foto-Frost*, 314/85; y 6 de diciembre de 2005, *Schul*, C-461/03).

El concepto "órgano jurisdiccional nacional" empleado por el art. 267 TFUE no se define en ninguna norma del Derecho de la UE, originario o derivado. El TJUE ha sido el encargado de aclarar el significado de esta expresión a través de su jurisprudencia. Conforme a ella, el concepto "órgano jurisdiccional nacional" es un concepto autónomo del Derecho de la UE, que se caracteriza por la concurrencia de una serie de elementos cuya verificación es competencia exclusiva del TJUE. Esos elementos, esbozados por primera vez en la STJUE de 30 de junio de 1966, *Vaassen-Göbbels* (61/65), y afinados en las Sentencias de 11 de junio de 1987 (*Pretore di Salò*, 14/86) y 30 de marzo de 1993 (*Corbiau*, C-24/92), son los siguientes: (i) origen legal del órgano, (ii) permanencia, (iii) carácter obligatorio de su jurisdicción, (iv) naturaleza contradictoria del procedimiento, (v) aplicación de normas jurídicas e (vi) independencia (STJUE de 17 de septiembre de 1997, *Dorsch Consult*, C-54/96, ap. 23).

La cuestión sobre si los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) constituyen "órganos jurisdiccionales nacionales" a efectos de plantear cuestiones prejudiciales se planteó a finales de los años ochenta (vid. resoluciones del TEAC de 22 de junio de 1989 y 29 de marzo de 1990). En contra del parecer del Abogado General *Saggio*, el TJUE, en la sentencia de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa*, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, tras analizar la Ley General Tributaria de 1963, el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articulaba la Ley de Bases sobre el Procedimiento Económico-Administrativo, y el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobaba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, pareció resolver definitivamente el asunto a favor de su consideración como órganos jurisdiccionales. Ciñendo nuestra atención al cumplimiento del requisito de independencia, el TJUE entendió suficiente garantía "la separación funcional entre los servicios de la Administración tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y, por otra, los Tribunales Económico-Administrativos, que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración tributaria" (ap. 39). A juicio del TJUE, tales garantías conferían a los TEA la cualidad de tercero en relación con los servicios que adoptaron la decisión objeto de la reclamación y la independencia necesaria para poder ser considerados órganos jurisdiccionales en el sentido del art. 267 TFUE. En su análisis sobre el criterio de independencia, el TJUE no tuvo en cuenta otras circunstancias exigidas en resoluciones anteriores (inamovilidad).

El cambio de criterio producido en la STJUE de 21 de enero de 2020 puede explicarse atendiendo a dos circunstancias. De un lado, la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en 2003 y del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo de 2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA); de otro, la evolución del Derecho originario de la UE (arts. 2 y 19.2 TUE, art. 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE) y de la propia jurisprudencia comunitaria sobre el concepto de "órgano jurisdiccional nacional" (SSTJUE de 19 de septiembre de 2006, *Wilson*, C-506/04; de 16 de febrero de 2017, *Margarit Panicello*, C-503/15; 27 de febrero de 2018, *Associaçao Sindical dos Juízes Portugueses*, C-64/16). En la sentencia Banco de Santander, el TJUE, siguiendo las conclusiones del Abogado General *Hogan*, somete a revisión las consideraciones realizadas en el asunto *Gabalfrisa* y afirma que el TEAC no cumple con la exigencia de independencia que caracteriza a los órganos jurisdiccionales en los términos establecidos en el art. 267 TFUE. En consecuencia, declara inadmisible la petición de decisión prejudicial planteada por el TEAC sobre la interpretación y validez de varias decisiones de la Comisión relativas a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras.

Conforme a la jurisprudencia comunitaria, el concepto de "independencia" comporta dos aspectos. El primero de ellos, *de carácter externo*, supone que el órgano en cuestión ejerce sus funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación y sin recibir órdenes ni instrucciones, cualquiera que sea su procedencia, estando protegido de injerencias o presiones externas que puedan poner en peligro su actuación independiente en el enjuiciamiento de los litigios de los que conozca e influir en sus decisiones.

El aspecto externo de la independencia supone, asimismo, la *inamovilidad* de los miembros del órgano en cuestión, garantía inherente a la independencia judicial, que tiene por objeto proteger a la persona de quienes tienen la misión de juzgar. La garantía de inamovilidad de los miembros de un órgano jurisdiccional exige, a su vez, "que los supuestos de cese de los miembros de ese órgano estén previstos en una normativa específica, mediante disposiciones

legales expresas que ofrezcan garantías superiores a las previstas por las normas generales del Derecho administrativo y del Derecho laboral que resulten aplicables en caso de cese abusivo" (ap. 60).

El *aspecto interno* del concepto de independencia se asocia al concepto de *imparcialidad* y se refiere a la equidistancia que debe guardar el órgano actuante con respecto a las partes del litigio y a sus intereses respectivos. Este aspecto exige el respeto de la objetividad y la ausencia de cualquier interés en la solución del litigio que no sea el de estricta aplicación de la norma jurídica y la condición de tercero respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida. La garantía de imparcialidad demanda la existencia de reglas sobre la composición del órgano, el nombramiento de sus miembros, la duración del mandato y las causas de inhibición, recusación y cese de aquellos, que permitan excluir toda duda sobre la impermeabilidad de dicho órgano frente a elementos externos y sobre su neutralidad con respecto a los intereses en litigio.

A partir de esa interpretación del criterio de "independencia", el TJUE concluye que el TEAC no cumple los aspectos externo e interno que conforman este requisito. Aunque el Tribunal focaliza su análisis en el TEAC, esta nueva doctrina puede ser extensible a los TEA autonómicos y locales:

- Respecto al aspecto externo, ni el TEAC (cuyo presidente y vocales son nombrados por Real Decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y son separados del puesto con arreglo al mismo procedimiento -art. 29.2 RGRVA-), ni los TEA regionales (cuyos miembros son nombrados y separados por el Ministro de Economía y Hacienda entre funcionarios que se indican en una determinada relación y pueden ser separados por ese mismo Ministro -art. 30.2 RGRVA-) cumplen con la garantía de inamovilidad. Si bien es cierto que la legislación nacional aplicable establece normas que regulan, en particular, la inhibición y recusación del Presidente y los vocales del TEAC o, en el caso del Presidente del TEAC, normas en materia de conflictos de interés, incompatibilidades y deberes de transparencia, "el régimen de separación del Presidente y los vocales del TEAC no está previsto en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas como las aplicables a los miembros del poder judicial". El TJUE subraya que "a los miembros del TEAC se les aplican únicamente las normas generales del Derecho administrativo y, en particular, el Estatuto Básico del Empleado Público" y lo mismo se puede decir de los miembros de los TEA regionales y locales (ap. 66). "Por consiguiente, la separación del Presidente y los vocales del TEAC y de los miembros de los demás TEA no se limita, como exige el principio de inamovilidad (…) a ciertos supuestos excepcionales que reflejen motivos legítimos e imperiosos que justifiquen la adopción de tal medida y en los que se respete el principio de proporcionalidad y se observen los procedimientos establecidos al efecto, como pueden ser un supuesto de incapacidad o de falta grave que les impida reunir las condiciones de aptitud para continuar en el ejercicio de sus funciones" (ap. 67). Por ello, no se garantiza que los miembros de los TEA sean impermeables a presiones externas, directas o indirectas. Pese a la independencia funcional proclamada en la legislación nacional aplicable (art. 228.1 LGT y arts. 29.9 y 30.12 RGRVA), la separación de sus puestos o la anulación de sus nombramientos no están acompañadas de garantías especiales, por lo que "un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo sobre los miembros de los TEA".

- En cuanto al aspecto interno, aun reconociendo la separación funcional existente entre los servicios de la Administración tributaria responsables de la aplicación de los tributos y los TEA, el Tribunal de Justicia advierte que algunas características del procedimiento de recurso extraordinario para la unificación de doctrina regulado en el art. 243 LGT ponen en duda que el TEAC tenga la condición de "tercero" con respecto a los intereses en litigio. Destaca que

corresponde en exclusiva al Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda interponer este recurso extraordinario contra las resoluciones del TEAC con las que esté en desacuerdo. El propio Director General de Tributos es miembro nato de la sala de ocho personas que ha de conocer de dicho recurso, al igual que el Director General o el Director del Departamento de la AEAT del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso extraordinario. "De ello resulta una confusión entre la condición de parte del procedimiento de recurso extraordinario y la de miembro del órgano que ha de conocer de dicho recurso" (ap. 74), que hace dudar de la independencia e imparcialidad del TEAC, pese a que el recurso solo produzca efectos de cara al futuro y no afecte a las resoluciones ya adoptadas por el TEAC, incluida la que sea objeto de dicho recurso (art. 243.4 LGT). Las particulares características de este recurso "ponen de relieve los vínculos orgánicos y funcionales que existen entre dicho organismo y el Ministerio de Economía y Hacienda, circunstancia que impide reconocer al TEAC la cualidad de tercero en relación con dicha Administración (ap. 76).

3. Consecuencias jurídicas inmediatas y posibles de la sentencia del TJUE

En el plano normativo, la consecuencia evidente que deriva de la sentencia *Banco de Santander* para nuestro Derecho tributario interno es el vaciamiento de contenido del art. 237.3 LGT, introducido por la Ley 34/2015, y del art. 58 bis RGRVA, añadido por el Real Decreto 1073/2017. Estos preceptos regulan el procedimiento de remisión de cuestiones prejudiciales por los órganos económico-administrativos.

En el plano aplicativo, la sentencia del TJUE produce varias consecuencias importantes con carácter inmediato y puede tener, asimismo, derivaciones relevantes a medio plazo.

El efecto inmediato más obvio es que se demora la posibilidad de acceder al TJUE, dado que habrá que esperar a la vía contencioso-administrativa para solicitar al tribunal competente que presente tales cuestiones. Así pues, los contribuyentes que planteen al órgano revisor la necesidad de elevar cuestión prejudicial deberán agotar la vía administrativa hasta llegar a la judicial, con el coste temporal y financiero que ello supone. Además, dado que los TEA dejan de ser competentes para interponer cuestiones prejudiciales, todas aquellas cuestiones planteadas por los TEA que se encontraban en tramitación habrán sido inadmitidas por el TJUE o se habrá desistido de ellas por parte de los propios órganos económico-administrativos (v. gr., cuestión prejudicial planteada por el TEAC el 7 de noviembre de 2018, asunto C-694/18, *Ente Público Radio Televisión de Madrid*, sobre sujeto pasivo IVA), lo que comporta la reanudación del procedimiento de revisión a nivel interno, con el problema de que sus dudas sobre la interpretación del Derecho de la UE o sobre la validez de los actos adoptados por las instituciones de la UE no han sido resueltas.

Junto a esas consecuencias evidentes e inmediatas, la sentencia del TJUE abre algunos interrogantes sobre las consecuencias jurídicas que a medio plazo pueden derivar de la imposibilidad de plantear cuestiones prejudiciales por parte de los TEA. Como se ha señalado más arriba, la finalidad de las cuestiones prejudiciales es la de que el TJUE interprete los Tratados y se pronuncie sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la UE cuando un órgano jurisdiccional de un Estado miembro estime que resulte "necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo". Es inevitable preguntarse por la actuación de los TEA a partir del fallo en el asunto *Banco de Santander* cuando el objeto de las reclamaciones económico-administrativas sea la vulneración del Derecho de la UE por parte de las normas que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes

ingresos de Derecho público. El TJUE remarca que la imposibilidad de acudir a la cuestión prejudicial por parte de los TEA "no los exime de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones del Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades judiciales" (ap. 78). Esta doctrina coloca a los TEA en una tesitura, cuanto menos, delicada, pues en los casos de duda sobre la correcta aplicación del Derecho de la UE, ante la imposibilidad de plantear cuestión prejudicial, los obligados tributarios quedarán obligados, en caso de desacuerdo con la interpretación efectuada por el TEA, a asumir los costes económicos y temporales de un procedimiento administrativo obligatorio, pero que de facto se muestra ineficaz para responder a sus pretensiones, debiendo acudir a la vía judicial para solicitar el planteamiento de la cuestión prejudicial.

La incompetencia considerada por el TJUE se circunscribe al planteamiento de cuestiones prejudiciales, siendo los TEA plenamente competentes para conocer sobre la conformidad o no a Derecho de los actos dictados por los órganos de aplicación de los tributos, debiendo resolver, como señala el TJUE, garantizando "la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones" e inaplicando, en su caso, "las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones del Derecho de la Unión dotadas de efecto directo". No obstante lo anterior, el nuevo criterio del TJUE ha dado pie a que un sector de la doctrina considere a los TEA, en la práctica, incompetentes para resolver cuando el fundamento de la reclamación económico-administrativa no sea la legalidad del acto objeto de la misma, sino la vulneración del Derecho de la UE por parte de la norma que lo regula, de forma similar a lo que ocurre cuando el obligado tributario cuestiona ante el TEA la inconstitucionalidad de una ley tributaria (ello aun cuando de los propios términos de la sentencia exigiendo garantizar la aplicación del Derecho de la UE se desprende lo contrario -la plena competencia de los TEA para resolver en dichos supuestos-). Igualmente, algunas voces doctrinales extrapolan los criterios establecidos en la STS de 21 de mayo de 2018 (rec. núm. 815/2018) -en la que se establece que no es necesario agotar la vía económico-administrativa previa cuando el objeto exclusivo de la reclamación es la inconstitucionalidad de la norma que da cobertura al acto tributario- para cuestionar la continuidad de la exigencia del agotamiento previo de la vía administrativa en aquellos casos en que el exclusivo objeto de la reclamación económico-administrativa sea la vulneración del Derecho de la UE por parte de las normas que dan cobertura a los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de Derecho público. Como argumentos a favor de esa extrapolación se acude a los principios de equivalencia y efectividad del Derecho de la UE, en la interpretación dada a los mismos por la jurisprudencia comunitaria (v. gr., SSTJUE de 13 de marzo de 2007, Unibet (London) Ltd y Unibet (International) Ltd vs. Jusitiekanslern, C-432/05; y 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos, C-118/08).

4. Propuestas de reforma

Como ya se ha señalado, la noción de órgano jurisdiccional nacional es de exclusiva configuración comunitaria, correspondiendo al TJUE determinar si concurren o no los requisitos jurisprudenciales antes mencionados en las circunstancias del caso planteado. Aunque esta circunstancia puede ocasionar cierta dosis de inseguridad jurídica, es evidente que el cumplimiento de esos requisitos depende en última instancia del legislador nacional, a quien corresponde regular la naturaleza, composición, forma de nombramiento y destitución, duración, estructura y funciones de los órganos remitentes de las cuestiones prejudiciales.

La respuesta del legislador tributario a la sentencia Banco de Santander podría realizarse adoptando distintos enfoques. Un primer enfoque sería asumir que los TEA dejan de estar legitimados para plantear cuestiones prejudiciales y no plantear ninguna reforma legal para intentar revertir esta situación. A nuestro juicio, un escenario inmovilista como el descrito no es deseable por las razones que se apuntan a continuación. En cualquier caso, si se acogiera esta opción, deberían derogarse los arts. 237.3 LGT y 58 bis RGRVA, al haber quedado vacíos de contenido.

Un segundo enfoque ante el cambio de criterio del TJUE en lo que a los TEA se refiere consistiría en llevar a cabo las modificaciones normativas necesarias para eliminar los aspectos de su régimen jurídico que contradicen la independencia de los órganos económico-administrativos en los términos expuestos por la sentencia Banco de Santander y posibilitar que los TEA vuelvan a estar en condiciones de plantear cuestiones prejudiciales, en el bien entendido que la respuesta última a esta cuestión depende exclusivamente de la apreciación del TJUE en aplicación del Derecho de la UE.

Con carácter previo, a efectos de contextualizar la relevancia del problema, es necesario precisar el número de cuestiones prejudiciales que ante el TJUE se han planteado por parte de los TEA a la fecha de este informe. En este sentido, se ha acordado el planteamiento de un total de ocho cuestiones prejudiciales, seis de ellas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante, la relevancia del problema ha de evaluarse no solo en términos cuantitativos, sino también cualitativos, puesto que, como ha sido señalado con anterioridad, el efecto inmediato que deriva de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales es el retraso que el contribuyente sufrirá para acceder al TJUE, dado que tendrá que esperar a la vía contencioso-administrativa para solicitar al tribunal competente la presentación de dicha cuestión, con el coste temporal y financiero que ello supone.

En nuestra opinión, que los TEA conserven la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales en el ámbito tributario -no solo por cuestiones de interpretación del Derecho de la UE, sino también para plantear cuestiones de validez sobre la actuación de instituciones y organismos de la Unión en su aplicación del Derecho de la Unión- tiene enorme relevancia tanto para la Administración tributaria como para los contribuyentes. Piénsese, por ejemplo, que en materia de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales los TEA aplican continuamente normativa que tiene un claro reflejo de la comunitaria, estando obligados a resolver de conformidad con el Derecho de la UE. El hecho de que la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo puedan remitir cuestiones prejudiciales al TJUE resuelve el problema desde la óptica del principio de uniformidad en la interpretación del Derecho de la UE, pero no desde la óptica del principio de tutela judicial efectiva, pues se retrasa en el tiempo la solución de cuestiones que ya plantean controversia en sede económico-administrativa. Asimismo, la substracción de la facultad de plantear cuestiones prejudiciales a los TEA, unida a la imposibilidad de plantear cuestiones de inconstitucionalidad sobre leyes tributarias, reduce de forma efectiva las atribuciones de estos órganos administrativos a la revisión de las cuestiones de legalidad referidas a los actos de naturaleza tributaria. Estrechamente relacionado con lo anterior, el nuevo criterio del TJUE podría emplearse, tal y como ya se ha expuesto, como argumento para poner en tela de juicio la continuidad de la exigencia del agotamiento previo de la vía administrativa en aquellos casos en que el exclusivo objeto de la reclamación económico-administrativa sea la vulneración del Derecho de la UE por parte de las normas que dan cobertura a los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de Derecho público. Por último, el rechazo, por parte del TJUE de la independencia e imparcialidad de los órganos económico-administrativos en su configuración actual puede llevar a cuestionar sus resoluciones alegando falta de independencia de estos órganos revisores, consecuencia negativa en términos de legitimad social.

Las razones apuntadas avalan la realización de los cambios normativos que permitan adaptar la configuración actual de los órganos económico-administrativos y de la revisión en vía administrativa de los actos y resoluciones tributarios a la nueva jurisprudencia más restrictiva del TJUE sobre el concepto de "órgano jurisdiccional nacional". Recordemos que por lo que se refiere a los requisitos necesarios para ser considerado "órgano jurisdiccional", el Tribunal solo cuestiona el relativo a la independencia, en sus aspectos externo e interno.

En lo que atañe al elemento externo cuestiona la falta de un régimen que garantice la inamovilidad de los miembros del TEAC y que las causas de cese de sus miembros no estén previstas expresamente en la ley, sean tasadas y excepcionales. Así pues, el régimen de separación del Presidente, de los vocales del TEAC y de los miembros de los demás TEA debe garantizar el respeto al principio de inamovilidad. Para que así fuera, dicho régimen debería regularse en una normativa legal específica y expresa y estar acompañado de garantías reales y efectivas frente a la destitución, ciñendo la separación a supuestos excepcionales, que reflejen motivos legítimos que justifiquen la adopción de tal medida y estableciendo procedimientos específicos a tal fin.

Para dar cumplimiento a esta exigencia bien podría incluirse un nuevo artículo en el Capítulo IV, Sección 1ª, Subsección 2ª de la LGT (organización y competencias de los órganos económico-administrativos), pero también podría optarse por introducir un nuevo apartado en el art. 228 o 231 LGT en el que se prevea expresamente la inamovilidad del Presidente y de los vocales del TEAC y de los miembros de los demás TEA regionales y locales, así como la pérdida de su condición por causas tasadas y excepcionales. El desarrollo del régimen de organización y funcionamiento de los TEA podría contemplarse en el RGRVA (arts. 29 a 33) o en un Real Decreto ad hoc.

La reforma propuesta podría seguir como modelo, mutatis mutandi, el empleado para el Tribunal catalán de Contratos del Sector Público, al que se refiere expresamente la sentencia Banco de Santander y cuya consideración como "órgano jurisdiccional nacional" a efectos de plantear cuestiones prejudiciales fue admitido por la STJUE de 6 de octubre de 2015, C-203/2014, *Consorci Sanitari del Maresme*.

A este respecto, los arts. 7 y siguientes del Decreto 221/2013, de 3 de septiembre, por el que se regula el referido Tribunal y se aprueba su organización y funcionamiento se dedican a regular la inamovilidad y mandato de sus miembros -nombrados por libre designación mediante convocatoria pública entre candidatos que cumplan determinados requisitos.

El art. 7 del Decreto establece que el mandato de los miembros del Tribunal tendrá una duración de cinco años, a contar desde la toma de posesión, que se debe realizar una vez publicado el nombramiento. Se permite la reelección por períodos sucesivos de la misma duración, sin necesidad de efectuar un nuevo proceso selectivo, publicando en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya la resolución por la que se acuerde la reelección.

El art. 8 del Decreto, relativo al estatuto personal de los miembros, en su apartado 4º, establece la garantía de inamovilidad y contempla causas tasadas de separación. Dicho precepto dispone que los miembros del Tribunal son inamovibles, si bien podrán ser removidos o cesados por alguna de las causas siguientes: a) defunción; b) finalización del mandato sin reelección; c) renuncia; d) pérdida de la condición de funcionario o funcionaria; e) incumplimiento grave de sus obligaciones; f) condena, por sentencia firme, a pena privativa de libertad o de inhabilitación absoluta o especial para ocupaciones o cargos públicos; g) incapacidad sobrevenida para el ejercicio del cargo; h) pérdida de la nacionalidad. Asimismo, este precepto legal prevé el procedimiento a seguir para llevar a cabo el cese en el cargo, que garantiza la audiencia a la persona interesada, y la publicación del cese en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya.

Un inconveniente que habría que sortear, si se optase por un modelo similar, sería el relativo a la necesidad de volver a nombrar, siguiendo las pautas establecidas por el cambio normativo, a los miembros que componen los TEA, lo que podría ocasionar problemas en términos de calidad profesional, conocimiento de criterios vigentes y seguridad jurídica. Una forma de superar el problema sería mantener al presidente y vocales actuales comenzando su nuevo mandato (por el período temporal que se determine) a partir de la entrada en vigor de la nueva norma.

Por lo que se refiere al aspecto interno de la independencia, el TJUE exige que se cumpla la imparcialidad entendida como ejercicio de "sus funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a terceros y sin recibir órdenes ni instrucciones de ningún tipo, cualquiera que sea su procedencia" (Associaçao Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, ap. 44). Puesto que el Tribunal de Justicia, a la hora de negar la independencia de los TEA, focaliza su atención en la existencia del recurso extraordinario para la unificación de doctrina (art. 243 LGT) parece lógico plantear la modificación o, en su caso, supresión de este recurso extraordinario.

La primera posibilidad a valorar por parte del legislador tributario sería la modificación del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, reformando las características de su actual diseño que, en palabras del TJUE, ponen de relieve la existencia de vínculos orgánicos y funcionales entre dichos organismos y el Ministerio de Economía y Hacienda. En este sentido, el primer aspecto a modificar por el legislador tributario sería el órgano legitimado para plantear el recurso, eliminando la confusión entre la condición de parte en el procedimiento y miembro de la sala encargada de resolver el recurso. El segundo aspecto cuya modificación podría valorarse es la propia composición de la sala especial. Debe reconocerse que, en su composición actual, el peso de los representantes del TEAC en la constitución de la Sala no deja de tener cierta preponderancia, por cuanto el número de representantes de dicho órgano en la Sala asciende a cuatro (el Presidente del TEAC y tres vocales de dicho Tribunal) frente a cuatro miembros ajenos al Tribunal (la Directora General de Tributos, el Director General de la AEAT, el Director del Departamento de la AEAT con competencias en la materia en liza y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente), dándose la circunstancia que, en caso de empate, el resultado será dirimido por el voto del Presidente del TEAC, lo que indica cierta preeminencia de los miembros con origen en el TEAC si votan en bloque en el proceso de toma de decisiones. Ahora bien, esta composición de la sala especial es cuestionada tanto por el TJUE (aps. 73 y 74), como por el Abogado General (ap. 40) en el asunto Banco Santander, por lo que sería aconsejable una composición que garantizase con claridad dicha preeminencia e independencia del TEAC.

La segunda posibilidad a valorar por parte del legislador tributario sería la supresión del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, existiendo varios argumentos a su favor. En primer término, la legitimación para sustanciar el recurso y la actual composición de la sala especial prevista por la LGT para su resolución son características de la regulación legal que no garantizarían plenamente, a la luz de los términos de la jurisprudencia del TJUE, la autonomía orgánica y funcional de los TEA. Del mismo modo, de la jurisprudencia del TJUE no se desprende con claridad qué modificación de la composición de la sala, para dar más peso a los miembros procedentes del TEAC, en detrimento de los representantes de la AEAT, bastaría a tales efectos, ya que en alguna ocasión se ha señalado que la mera integración en el órgano de resolución de miembros que desempeñan funciones de aplicación de los tributos supone una quiebra de la división de funciones (STJUE de 30 de mayo de 2002, *Walter Schmid*, C-516/99, aps. 38-40). En tercer lugar, unificada la doctrina por la sala especial, esta vinculará a toda la Administración tributaria, incluidos los TEA (art. 243.5 LGT), doctrina que es formulada por un órgano (la sala

especial) que, dada su composición, no se desvincula ni orgánica ni funcionalmente de los órganos de aplicación de los tributos.

Sin perjuicio de la propuesta de modificación o, en su caso, supresión del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, dado que el aspecto interno de la exigencia de independencia exige, como hemos visto, la ausencia de instrucciones de todo tipo, el legislador tributario podría valorar, asimismo, la conveniencia de modificar el art. 12.3, párrafo segundo, de la LGT. A diferencia del art. 18.2 de la antigua LGT de 1963, que limitaba la fuerza vinculante de las disposiciones interpretativas o aclaratorias a los órganos de gestión, la LGT de 2003 establece en el precepto antes dictado que "[l]as disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria", expresión que, teniendo en cuenta lo establecido en el art. 5.1 LGT, incluye a priori a los órganos que desarrollan la función de revisión en vía administrativa. Existe desacuerdo en la doctrina tributaria sobre la inclusión de los TEA en el alcance subjetivo del art. 12.3, párrafo segundo, dada su independencia funcional. No obstante, en su redacción actual este precepto podría llegar a utilizarse para rebatir que los TEA no reciben instrucciones de la Administración tributaria y, por tanto, como argumento a favor de la exclusión de los TEA del concepto de "órgano jurisdiccional nacional" a efectos de la interposición de cuestiones prejudiciales. De ahí que se proponga valorar la conveniencia de su modificación, circunscribiendo los destinatarios de tales disposiciones interpretativas o aclaratorias a los órganos de aplicación de los tributos con el fin de disipar cualquier duda que pudiera surgir de nuevo al TJUE. En cualquier caso, esta cuestión no ha sido discutida por el TJUE en la sentencia *Banco de Santander* por lo que las afirmaciones anteriores se realizan *ad cautelam*.

Por otra parte, es una realidad el escaso uso hecho en la práctica tanto del recurso extraordinario para unificación de doctrina, como de las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro de Hacienda. Sin embargo, el TJUE ha negado la relevancia de las prácticas administrativas en su análisis sobre el cumplimiento del criterio de independencia por parte del órgano remitente de la cuestión prejudicial (STJUE de 30 de mayo de 2002, *Walter Schmid*, C-516/99, ap. 43). La independencia de tal órgano "debe apreciarse con arreglo a la normativa vigente en los Estados miembros, y no conforme a simples prácticas nacionales que pueden ser libremente modificadas por los interesados y que difícilmente pueden ser determinadas por el Tribunal de Justicia" (Conclusiones AG Tizzano en C-516/99, ap. 30).

En definitiva, los cambios normativos propuestos pondrían a los TEA en condiciones de, una vez garantizada su plena independencia, presentar cuestiones prejudiciales que sean admitidas por el TJUE. Sin embargo, la sentencia *Banco de Santander* brinda al legislador tributario la oportunidad de abordar una reforma más profunda del régimen de revisión de los actos administrativos de contenido tributario, demandada desde hace tiempo, y que la lleve a evolucionar bien hacia una jurisdicción tributaria, bien hacia fórmulas orientadas a lograr la conciliación con el contribuyente, bien hacia un modelo mixto, pero, en todo caso, inspirado en los objetivos de convertirla en auténtico garante de los derechos del contribuyente y reducir la conflictividad en materia tributaria. El Consejo para la Defensa del Contribuyente trabaja actualmente en la elaboración de propuestas de reforma legislativa que permitan reducir la litigiosidad y, entre ellas, el empleo de técnicas de conciliación en la vía económico-administrativa, trabajos a los que nos remitimos.

INFORME VI/2020

SOBRE EL CÁLCULO DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES EN IRPF EN SUPUESTOS DE TRANSMISIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES DE ENTIDADES QUE NO COTIZAN EN BOLSA (ARTÍCULO 37.1 b) LEY IRPF)

1. INTRODUCCIÓN

A raíz de la presentación de una queja ante este Consejo relacionada con el tratamiento fiscal de la transmisión de participaciones de una empresa familiar, se ha observado un problema en la aplicación del artículo 37.1, b) de la Ley del IRPF.

Conviene comenzar recordando que este precepto dispone:

> *"Articulo 37. Normas específicas de valoración.*
>
> *1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:*
>
> *…*
>
> *b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.*
>
> *Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:*
>
> *El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.*
>
> *El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances…"*

De la redacción de la norma se deduce que se tomará como valor de transmisión el efectivamente satisfecho, siempre que se acredite a través de cualquier medio de prueba admitido en Derecho que se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. Para los supuestos en que el contribuyente no pueda acreditar esa circunstancia, es decir, que no estamos ante un valor de mercado, que pueden ser muchos pues se trata de una cuestión de gran dificultad probatoria, la norma viene a establecer que se podrá tomar como valor mínimo a declarar por la transmisión el mayor de los dos siguientes: el resultante del balance del último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del IRPF, es decir, al 31 de diciembre, o el de capitalización al 20 por 100 del promedio de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a dicha fecha. Por otra parte, ese va a ser el valor de adquisición para el adquirente, con los efectos que ello puede tener en el futuro en el IRPF y en otros tributos y así lo va a aplicar la Administración.

Vamos a detenernos brevemente a continuación en los principales problemas que plantea la aplicación de esta norma.

2. EL ARTÍCULO 37.1,b) DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

El origen de la existencia de una norma específica de valoración para la cuantificación de las ganancias patrimoniales de acciones o participaciones que no cotizan en bolsa se sitúa en la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta Ley modificó la redacción del artículo 20.Ocho, b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introduciendo la siguiente regla especial de determinación del "valor de enajenación" para estos casos:

> *"Se entenderá por valor de enajenación el importe real efectivamente satisfecho, siempre que supere el mayor de los dos valores siguientes: el teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 8 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances."*

Como puede advertirse, lo que se preveía en esta primera norma, ciertamente de enorme dureza, es que sólo se utilizaría el importe real satisfecho si el mismo era mayor que el teórico y que el resultante de capitalizar al tipo del 8% el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad.

Esta norma se suavizó con efectos desde el 1 de enero de 1988 por el artículo 83 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, cuyo apartado Tres dispuso:

> *"En la enajenación de valores mobiliarios que no coticen en Bolsa, representativos de participaciones en el capital de sociedades, el incremento o disminución patrimonial se computará por la diferencia entre el coste medio de adquisición y el importe real efectivamente percibido, deducidos, en su caso, los gastos originados por la transmisión que corran a cargo del vendedor.*
>
> *No obstante, cuando el citado importe real no se corresponda con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, la Administración considerará como valor de enajenación el mayor de los dos valores siguientes:*
>
> *a) El teórico resultante del último balance aprobado.*
>
> *b) El que resulte de capitalizar al tipo del 8 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances."*

Después vino la Ley 18/1991, de 6 junio, cuyo artículo 48 mantuvo la norma específica de valoración prácticamente en los mismos términos, con la única salvedad en el segundo método de tener que capitalizar al 12,5%.

La siguiente reforma del impuesto fue obra de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, cuyo artículo 35 de nuevo modificó el porcentaje de capitalización del promedio de los resultados elevándolo hasta situarlo ya en el actual 20%.

El actual artículo 37.1, b) de la Ley del IRPF establece una presunción legal relativa o iuris tantum, que obliga en la práctica a los contribuyentes a desarrollar una actividad probatoria desde luego más intensa de lo normal, a fin de poder acreditar fehacientemente que *"el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado"*. En caso de no lograr dicha acreditación no se desvirtuaría la presunción y el contribuyente tendría que aplicar el valor comprobado por la Administración.

Para justificar la existencia de presunciones legales se invocan razones de eficacia en la aplicación de los tributos. Se trata de evitar que la actuación de los órganos de la Administración tributaria se pueda ver obstaculizada por un problema de falta de pruebas. No faltan tampoco autores que han puesto de relieve que el fin último de las presunciones legales es luchar contra la elusión fiscal. Si así fuera en este caso, ¿qué sentido tiene aplicar una norma que podría calificarse como antielusoria cuando en la mayoría de los casos no se tienen indicios fundamentados, más allá de que el valor declarado es inferior al fijado por la presunción legal, de que se ha realizado la operación tomando un valor que implica reducir la posible ganancia patrimonial?

En la aplicación práctica de la norma el principal problema que se plantea es que los órganos de la Administración tributaria, amparándose en que estamos ante una presunción legal de valoración, vienen con frecuencia rechazando las pruebas presentadas por los contribuyentes, lo que implica la determinación del valor de mercado y en consecuencia de la posible ganancia patrimonial aplicando un simple cálculo matemático a partir del mayor de los dos valores contemplados en dicha norma. Se trata de una norma extraordinariamente rígida y cabría preguntarse como bien ha hecho la doctrina, si acaso existe alguna fórmula matemática que sea capaz de determinar el valor por el que se puede valorar una participación de cualquier tipo de empresa, con independencia del sector, del mercado donde opere o de la evolución esperada de la actividad. Desde luego no puede valorarse igual la venta de participaciones que suponga otorgar la mayoría o el control efectivo de una SL que una venta que otorgue un porcentaje de participación irrelevante a efectos de control y esta circunstancia no parece que sea tenida en cuenta por la norma.

Si analizamos la norma desde la perspectiva de la prueba, lo primero que cabría preguntarse es ¿cuál debería ser la dosis de prueba exigible a los contribuyentes en estos casos? Inspirándose en el Derecho alemán cierto sector de la doctrina ha venido defendiendo que por prueba suficiente puede entenderse lo que sería razonablemente exigible. Esta tesis de la dosis de prueba exigible hasta el límite de lo razonablemente exigible, que ha sido asumida por la jurisprudencia, debería llevar a la Administración a ir más allá de una actitud pasiva, aportando y recabando pruebas que están a su alcance en virtud de las potestades de actuación que le confiere el ordenamiento tributario. Un ejemplo de ello lo encontramos en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2007 (rec. 56/2000, Roj: SAN 584/2007 - ECLI: ES:AN:2007:584Ç), referida a la venta de un hotel y un campo de golf, en la que este Tribunal valoró como decisivo el esfuerzo probatorio realizado por el contribuyente hasta ese límite de lo que cabalmente se le podría exigir concluyendo que *"(…) agotada al máximo la actividad del recurrente en orden a probar lo que le incumbe, no puede reputarse válida la actuación pasiva de una Administración que teniendo la posibilidad de aportar de forma razonable los datos necesarios para concluir si procede hacer efectivo el derecho del recurrente no lo hace, condenando al fracaso la acción ejercitada". Según la Audiencia Nacional no se trata "de que este tribunal realice una alteración indebida de la carga de la prueba, sino que hace uso de las atribuciones que le confiere el art. 24.1 CE para proceder a una equitativa redistribución de los*

esfuerzos probatorios que conduce a la estimación del recurso." Un año después esta tesis fue acogida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 9 de enero de 2008 (rec.210/2004) y posteriormente también por diversos pronunciamientos de Tribunales Superiores de Justicia, pudiendo citar a título de ejemplo las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 4 de junio de 2020 (rec. 468/2018), 14 de octubre de 2019 (rec. 479/2018) y 13 de junio de 2016 (rec. 165/2015), la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 8 de octubre de 2008 (rec. 16240/2008) y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de junio de 2011 (rec. 61/2009).

Lo razonablemente exigible debe comprender todo aquello que respete escrupulosamente el principio de legalidad, el artículo 24.1 CE, que impide la indefensión amparada en criterios rígidos y formalistas y los demás principios tributarios y entre ellos el de capacidad económica. Una actuación administrativa contraria a esta exigencia razonable de prueba acorde al principio de capacidad económica la ha constituido por ejemplo la práctica de considerar cero el valor de adquisición para el cálculo de las ganancias patrimoniales, en aquellos supuestos de falta de declaración por el sujeto pasivo de la variación patrimonial o no acreditación suficiente del valor de adquisición a criterio de la Administración en el procedimiento de comprobación. Con ocasión del enjuiciamiento de estas prácticas el TEAC acoge la tesis de la dosis de prueba exigible, concretamente en su Resolución en unificación de criterio de 2 de febrero de 2017 (Rec. 00/03961/2016), en la que se afirma:

> *"En este caso, aunque en un principio y como regla general la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, no pesa sobre él de forma exclusiva, atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba, apreciación conjunta de las pruebas practicadas y valoración del esfuerzo probatorio realizado, por lo que si la Administración, en particular tratándose de bienes inmuebles, tomara como valor de adquisición el de cero euros sin haber utilizado los medios de prueba que razonablemente obran o pueden obrar en su poder, se estaría infringiendo un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF, precepto que está obligada a aplicar y del que no puede prescindir."*

Si la Administración comprueba y eleva en el IRPF la ganancia patrimonial por la transmisión de participaciones al aplicar de manera automática la presunción del artículo 37.1, b) de la Ley del impuesto, prescindiendo de los elementos fácticos existentes y teniendo por ejemplo constancia de que el flujo económico entre las partes es el que ha sido declarado, se podría estar vulnerando el principio de capacidad económica al gravarse una renta absolutamente ficticia.

Son muchos los supuestos en los que esto puede ocurrir en la práctica. Así, es posible que una persona se vea obligada a vender participaciones de una SA o una SL a un precio inferior a los dos que la Ley contempla, porque por ejemplo se trata de una sociedad con escaso valor al tratarse de un sector afectado por alguna crisis económica importante, como ocurría precisamente en el caso de la queja que ha dado origen a este Informe. Lo mismo podría suceder si se trata de un socio que tiene una posición minoritaria y que vende su paquete de acciones o participaciones al socio o los socios que tienen la mayoría al precio que estos determinen porque es la única solución que le queda dado que no le permiten vender a un tercero.

La imposibilidad de gravar rentas ficticias ha sido subrayada por el Tribunal Constitucional con ocasión de la declaración de inconstitucionalidad de determinados preceptos de la Ley de Haciendas Locales reguladores del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por el sometimiento a gravamen de rendimientos inexpresivos de capacidad

económica y esto, como decimos, es lo que puede suceder al aplicar la presunción prevista en el artículo 37.1, b). Como tiene declarado nuestro Tribunal Constitucional en sus SSTC 59/2017 y 26/2017, *"una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal"*. Esto es lo que ocurriría si se exige el IRPF teniendo en cuenta un valor de transmisión inexistente, determinado aplicando una presunción y tras la exigencia de una prueba muchas veces de imposible obtención para el contribuyente. Si en la práctica se impide al contribuyente demostrar cuál es el valor de mercado de las acciones o participaciones, se podría estar vulnerando el principio de capacidad económica. Creemos que también aquí resulta de aplicación la doctrina elaborada por el Tribunal Supremo en relación con el precitado Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y recogida, entre otras, en su Sentencia de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017), en la que se detallan qué pruebas podría presentar el sujeto pasivo para acreditar que no ha existido plusvalía gravada por dicho tributo.

Junto a lo anterior, en materia de prueba también hay que tener en cuenta que de conformidad con lo previsto en el artículo 108.4 LGT los datos y elementos de hecho consignados en las declaraciones "se presumen ciertos" para los obligados tributarios. El propio Tribunal Supremo ha recordado en su conocida Sentencia de 23 de mayo de 2018 (rec. 4202/2017) el valor probatorio de las mismas, doctrina que ha sido refrendada posteriormente en otros cuatro pronunciamientos del mismo año --concretamente las Sentencias de 5 de junio (rec. 1881/2017), 13 de junio (rec. 2232/2017), 18 de julio (rec. 3736/2017) y 18 de diciembre de 2018 (rec. 3947/2017)—. Por tanto, la Administración no debería poder negar sin más los datos consignados en las declaraciones. Para hacerlo --en la línea de lo antes analizado-- debería desplegar una actividad probatoria suficiente en contra a fin de poder demostrar por qué no acepta el valor declarado por el contribuyente.

A modo de recapitulación se podría concluir que no debería ser posible la aplicación automática de la regla del valor mínimo previsto en el artículo 37,1,b) para fijar el precio o valor de mercado de la transmisión de participaciones sin más comprobaciones y sin tener en cuenta las circunstancias fácticas concretas, porque, en base a lo expuesto, ello podría dar lugar a una vulneración del principio de capacidad económica como consecuencia del gravamen de una renta ficticia.

3. JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA QUE CONSIDERA NO APLICABLE LA PRESUNCIÓN EN BASE A INFORMES PERICIALES

El Consejo decidió redactar este Informe dada la litigiosidad generada por esta norma de valoración. En este sentido, si analizamos la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia, encontramos que hay pruebas que sí vienen siendo admitidas en algunos casos para la valoración de empresas, lo cual por cierto no es nada sencillo. Este es el caso de los informes realizados por peritos independientes sobre el mercado en concreto en el que se enmarcaba la mercantil cuyas participaciones se transmitían. La acreditación de las circunstancias que subyacen al mercado en el que opera una mercantil son fundamentales para la determinación de su valor y así poder probar que el valor pactado fue el de mercado y de hecho en la práctica, como se acaba de indicar, está llevando a muchos Tribunales a la anulación las liquidaciones realizadas por la Administración en aplicación del artículo 37.1,b). Como exponentes de esta línea jurisprudencial pueden citarse los siguientes pronunciamientos, todos ellos estimatorios por considerar destruida la presunción en base a informes periciales:

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 31 de octubre de 2016 (rec. 1/2015). En su Fundamento de Derecho Tercero se concluye:

  "(…) si ninguna de las partes o el Tribunal solicitan la ratificación o aclaraciones al dictamen pericial, el mismo constituye un medio de prueba plenamente útil y eficaz como tal pericial sin necesidad de ratificación alguna (sin perjuicio, por supuesto, de la valoración que merezca al órgano jurisdiccional a la hora de resolver el litigio). Por eso, no cabe rechazar sin más consideraciones un dictamen pericial oportunamente aportado al pleito contencioso-administrativo con la demanda, so pretexto de que no se interesó su ratificación, al no ser esa ratificación preceptiva sino dispositiva por las partes y el Tribunal".

  Para terminar debe dejarse constancia de la conocida doctrina ya mantenida de antaño por el Tribunal Supremo respecto de la prueba documental, comprendida por ejemplo en las Sentencias de 4 de diciembre de 1993 y 6 de mayo de 1994: "Incluso es doctrina reiterada de esta Sala que la falta de adveración en el proceso de un documento privado no le priva en absoluto de valor y puede ser tomado en consideración, ponderando su grado de credibilidad atendidas las circunstancias del debate(SS 11 mayo 1987, 20 abril 1989, 11 octubre 1991, 23 junio y 16 noviembre 1992 ó 4 diciembre 1993), que es lo ocurrido". Esta doctrina también se recoge en la sentencia de esta Sala de fecha 3 de diciembre de 2010.

  En el caso no ha sido adverada la prueba pericial pero analizado su contenido, así como todos los demás datos existente en el expediente administrativo y alegados y aportados al proceso, la Sala llega a la conclusión de que todo ello, y en particular el mencionado informe de D. Bruno, economista, junto con la situación concursal de la empresa -no por sí sola-, es suficiente para enervar la presunción establecida en la norma aplicada por la Administración tributaria, para valorar las participaciones, por lo que procede estimar el recurso y anular las resoluciones y liquidación impugnadas."

- Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 23 de septiembre de 2016 (rec. 52 y 53/2015). En el Fundamento de Derecho Segundo de esta última se afirma:

  "el recurso ha de estimarse pues en este caso no basta con que la Administración tributaria niegue sin más la fuerza probatoria de las alegaciones y datos -no cuestionados- ofrecidos por los actores, debiendo destacarse a este respecto que la parte actora aportó con la demanda prueba pericial que fue ratificada a presencia judicial y que tampoco ha sido específicamente contradicha por la Abogacía del Estado, a la que ni siquiera hace mención en su contestación a la demanda, ni sometió a contradicción en el acto de ratificación, datos económicos y prueba que acreditan la situación concreta de las empresas objeto de transmisión, sin que sea dable que la Administración tributaria, sin acreditar tampoco flujos de dinero, sin haber acreditado el efectivo pago del valor que dice valen las participaciones, sin haber promovido dictamen alguno en el seno de la reclamación económico-administrativa, o en este procedimiento, o sin haber realizado inspección alguna, insista en una valoración realizada en aplicación de una presunción normativa que es iuris tantum.

  En definitiva, y como ya hemos señalado en otras ocasiones, esta Sala podrá compartir en mayor o menor medida las reservas expuestas por la Gestión Tributaria acerca de la correcta valoración de las participaciones, pero lo que no puede pretender es sin la más mínima actividad probatoria, siquiera documental, establecer un valor de transmisión

desproporcionadamente elevado, máxime cuando ni siquiera se tiene constancia de los efectivos y necesarios flujos de dinero como contraprestación de la transmisión de las participaciones. Frente a los datos económicos alegados, nada dijo la Administración más allá de negar categóricamente su validez, y frente a la prueba pericial aportada con la demanda nada se alegó para desvirtuarla, negando en sede judicial la aptitud de los datos ofrecidos para acreditar el precio de transmisión, pero cuando la defensa de los actores insiste en la efectiva acreditación del valor de enajenación, en concreto por su valor nominal, la Administración demandada nada hizo, nada acreditó, y nada propuso, con lo que procede la estimación íntegra del recurso contencioso-administrativo."

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 27 de noviembre de 2017 (rec. 661/2014). En su Fundamento de Derecho Segundo se afirma:

  "Pues bien, nos encontramos con que en los autos la parte recurrente solicita como prueba pericial la ratificación de los informes periciales, que son ratificados ante esta Sala por su autora Economista-Auditora Sra. (…), sin que por la parte demandada se compareciera a la prueba practicada bajo los principios de publicidad y contradicción a los efectos de solicitar aclaraciones a los mismos.

  Pues bien esta Sala considera que los informes, aunque realizados materialmente con posterioridad a la fecha de venta las participaciones sociales, sin que lo son con referencia al 29 de septiembre de 2008 en que tuvo lugar la misma y en el mismo se llega a concluir que el valor en condiciones de mercado que habrían convenido partes independientes a dicha fecha se corresponde con los que habían sido declarados por la parte recurrente como de transmisión concretamente 84.410 y 66.000 € y a tal conclusión llega la firmante de los mismos después de exponer una serie de parámetros y datos que se consignan en los mismos. Llegando por tanto a la conclusión de que hemos de considerar destruida la presunción a que antes nos hemos referido."

4. CONSIDERACIONES FINALES

En base a todo lo expuesto el Consejo estima que sería aconsejable estudiar la forma en que está aplicándose el artículo 37.1, b) de la Ley del IRPF, que se concibió como una norma para dar seguridad jurídica al contribuyente simplificando la forma de cálculo del valor de mercado en transmisiones de acciones y participaciones de sociedades que no cotizan en bolsa, pero que en la práctica por la dificultad probatoria está generando en muchos supuestos lo contrario, es decir, falta de seguridad jurídica.

A fin de que el contribuyente pueda acreditar que el valor por el que se han transmitido las acciones o participaciones es el valor "de mercado", de manera que la Administración pueda darlo por bueno y así no resulte de aplicación ninguna de las dos fórmulas de cálculo contempladas en dicho precepto, no debería exigírsele una dosis de prueba que vaya más allá de lo que sería razonablemente exigible. Ello debería llevar a la Administración, en línea con la jurisprudencia antes citada, a adoptar una actitud más activa, aportando y recabando aquellas pruebas que estén a su alcance en virtud de las potestades de actuación que le confiere el ordenamiento tributario. En este línea se podría distinguir según si existe o no vinculación. En el primer caso, se podría ser más exigente con el contribuyente. En el segundo, en cambio, tal vez sí se podría exigir un mayor esfuerzo probatorio a la Administración.

Por otra parte, este Consejo entiende que con el fin de reducir la conflictividad que genera en la actualidad esta norma y que es previsible que sea mayor en el futuro, podría estudiarse también la posibilidad de introducir algún tipo de mecanismo preventivo o de acuerdo previo de valoración o también la posible utilización de la tasación pericial contradictoria, lo cual introduciría la intervención de un perito tercero para la determinación del valor de mercado y mayores garantías para el contribuyente. Hay que hacer notar que ello no resulta posible en el momento actual por cuanto que existe una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de mayo de 2018 (Resolución 00/0234/2018/00/00) dictada en unificación de criterio con ocasión de un recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que concluye que en los supuestos de aplicación del artículo 37.1, b) de la Ley del IRPF no existe actuación de comprobación de valor porque el valor mínimo que se pueda tomar por la Administración no resulta de comprobación alguna sino que es determinado directamente por la ley, por lo que "no resulta aplicable la tasación pericial contradictoria".

Otra cuestión que podría valorarse sería la posibilidad de matizar, máxime si se considera el actual contexto de crisis económica, el segundo de los métodos previstos para la cuantificación del valor de transmisión. Y lo decimos porque el automatismo del método de capitalización al tipo del 20% del promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto puede introducir distorsiones respecto al fin que se pretende. Si se decidiera mantener este segundo método por no dejar sólo el valor teórico, sería tal vez conveniente que sólo pudieran computarse resultados ordinarios porque puede haber casos en los que existen resultados extraordinarios que se utilizan para obtener el promedio y que por tanto influyen en el cálculo del valor de capitalización.

INFORME VII/2020

SOBRE LA POSIBILIDAD DE INTRODUCCIÓN DE LÍMITES AL EMBARGO EJECUTIVO DEL SALDO DE CUENTAS BANCARIAS Y OTRAS OPCIONES PARA EVITAR LA EJECUCIÓN FORZOSA DE BIENES Y DERECHOS

En diversas quejas recibidas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente en los últimos años (expedientes 3315/2017, 875/2018, 1246/2019, 7852/2019) los contribuyentes han expresado su desacuerdo con embargos practicados sobre saldos de cuentas corrientes en las que se ingresan, principal o exclusivamente, los importes correspondientes a nóminas o pensiones inembargables. La discrepancia reside en que si el importe de la última mensualidad de la nómina o pensión cobrada (considerada inembargable) no se consume en su integridad por su perceptor, tales cantidades pasan a ser consideradas como dinero en cuenta o ahorro y pueden ser embargadas. El Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente, en reunión de 18 de noviembre de 2020, acordó analizar con mayor detenimiento esta cuestión y explorar, en su caso, posibles formas de conciliación entre, de un lado, el interés público que subyace en la ejecución forzosa de bienes y derechos en garantía del cobro de deudas tributarias que no han sido satisfechas de forma voluntaria y, de otro, la salvaguarda de la subsistencia personal y familiar del ejecutado. A tales objetivos se destina el presente informe.

Hemos de comenzar recordando que el embargo de bienes y derechos llevados a cabo durante el procedimiento de apremio se rige por las normas incluidas en la Ley General Tributaria (arts. 169 a 172) y en el Reglamento General de Recaudación (arts. 75 a 93) y, de manera supletoria, por la regulación de la Ley de Enjuiciamiento Civil (art. 7.2 LGT).

En virtud del principio de responsabilidad patrimonial universal, todos los bienes del obligado al pago responden de sus deudas, si bien ello no impide que sea necesaria la individualización de los concretos bienes y derechos objeto del embargo, siendo el orden legalmente establecido uno de los criterios determinantes para elegir tales bienes entre todos los existentes. Ahora bien, la ley considera determinados bienes y derechos como total o parcialmente inembargables por razones de interés público o social. El fundamento de dicha inembargabilidad reside en evitar un perjuicio excesivo en la esfera económica del deudor que le impida disponer de un mínimo para hacer frente a sus necesidades vitales esenciales.

La LGT ha optado por remitirse a otras normas de nuestro ordenamiento jurídico y, en particular, a los artículos 606 y 607 LEC, en lo concerniente a los bienes y derechos considerados inembargables (art. 169.5 LGT). Conforme al art. 607.1 LEC tienen la condición de inembargables "el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional", estableciéndose además en el segundo apartado del referido precepto una serie de porcentajes de embargabilidad en relación con aquellas retribuciones cuya cuantía sea superior a dicho salario mínimo. De esta forma, con la finalidad de asegurar al deudor el mantenimiento de unos ingresos de subsistencia, aquel percibe siempre una porción de su salario, sueldo o pensión (considerada inembargable), siendo susceptible de traba la cantidad restante para satisfacer el derecho del acreedor. Dicha garantía de inembargabilidad resulta también aplicable a "los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas" (art. 607.6 LEC), como ha reconocido tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central [en resoluciones de 31 de enero de 2017 (00/03517/2016/00/00 y 00/04523/2016/00/00) por las que responde a recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio] como los Tribunales de Justicia (SAN de 11 de octubre de 2004, rec. nº 1517/2002), lo cual implica que los honorarios profesionales o las retribuciones de empresarios individuales autónomos deben embargarse aplicando los mismos límites.

Ahora bien, el embargo de los salarios, sueldos y pensiones presenta una problemática especial en aquellos casos en que la materialización de la traba se efectúa sobre la cuenta de la entidad financiera en la cual son abonadas dichas cantidades, puesto que, conforme a los arts. 592.2.1º LEC y 169.2 a) LGT, son bienes embargables el dinero en efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito. Ello ha planteado el problema de si las percepciones de esta naturaleza (sueldos, salarios y pensiones) pierden su naturaleza originaria para convertirse en un puro depósito bancario plenamente embargable.

Bajo la vigencia de la normativa tributaria anterior a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, la cuestión relativa a la inembargabilidad de los sueldos, salarios y pensiones ingresados en cuentas bancarias suscitó una abundante litigiosidad. El art. 171.3 LGT trató de corregir este problema reconociendo, de un lado, la aplicación de la restricción ahora examinada (límites a la embargabilidad de sueldos, salarios o pensiones contenida en el art. 607.1 LEC) también en los casos de abono de tales cantidades a través de cuenta bancaria e indicando, además, que a estos efectos "se considerará sueldo, salario o pensión el importe ingresado en dicha cuenta por este concepto en el mes en que se practique el embargo o, en su defecto, en el mes anterior" (en el mismo sentido, art. 82 RGR). Los Tribunales de Justicia han interpretado este precepto recordando que en este tipo de casos el objeto del embargo es el saldo de la cuenta bancaria en la que se ingresan sueldos, salarios o pensiones, por lo que se debe retraer de aquella la parte del sueldo, salario o pensión que sea inembargable correspondiente al último importe ingresado por este concepto y no a la totalidad de las cantidades que tengan dicho origen. Y sobre ese importe se aplicarán los límites de la LEC a efectos de calcular aquella parte que es inembargable [SSTSJ de Castilla y León de 13 de diciembre de 2012 (nº 02182/2013); STSJ de Galicia de 15 de mayo de 2012 (nº 363/2013); STSJ de Cataluña de 4 de mayo de 2012 (nº 494/2012); STSJ de Aragón de 19 de mayo de 2006 (rec. nº 577/2004); STSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de julio de 2007 (rec. nº 2889/2005)].

Por otra parte, sobre la interpretación del art. 171.3 LGT en relación con lo dispuesto en el art. 607.1 LEC se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en auto de fecha 26 de septiembre de 2019 (rec. cas. nº 889/2019). El órgano recurrente solicitaba expresamente del Tribunal que aclarase "si los saldos acumulados en las cuentas corrientes procedentes de ingresos en concepto de pensión, sueldo o salario, que excedan de la cuantía ingresada en el mes en que se procede a practicar el embargo o, en su defecto, en el anterior, son o no embargables". El Tribunal Supremo inadmitió el recurso de casación argumentando que "la claridad del precepto [art. 171.3 LGT] y, en particular, del inciso final, que es el ahora concernido, hace que sea innecesaria cualquier interpretación jurisprudencial, pues es diáfano que las limitaciones que se establecen en la LEC se aplican exclusivamente sobre el importe que deba considerarse sueldo, salario o pensión, y no sobre el exceso que pudiera haber en la cuenta bancaria, al margen de su origen o procedencia".

A la luz de todo lo expuesto es indiscutible la adecuación a la legalidad vigente de la actuación administrativa de embargo de cuentas corrientes en las que se ingresan sueldos, salarios y pensiones total o parcialmente inembargables sobre la base del art. 171.3 LGT. Sin embargo, la situación descrita puede perjudicar de forma particularmente intensa a los contribuyentes con menor capacidad económica perceptores de ingresos inembargables que no consuman íntegramente tales ingresos en el mes de cobro, reservando pequeñas cantidades en cuenta para atender gastos inaplazables o extraordinarios, necesarios para su subsistencia y la de su familia. En no pocos casos el único o principal ingreso en la cuenta bancaria será el sueldo, salario o pensión inembargable, convirtiéndose dicha cuenta en un simple cauce para el cobro de esas rentas y sin que exista un saldo significativo de ahorro demostrativo de una capacidad

económica superior al sustento de las necesidades vitales. No debe pasarse por alto el hecho de que en muchas ocasiones el importe del sueldo, salario o pensión inembargable ingresado en la cuenta corriente es sensiblemente inferior al salario mínimo interprofesional (fijado en 950 € mensuales en 2020 por el Real Decreto 231/2020, de 4 de febrero) en el que se sitúa el poder adquisitivo mínimo para llevar una vida digna. Sirvan como muestra las estadísticas de pensiones del Instituto Nacional de la Seguridad Social correspondientes al mes de noviembre de 2020, de las que se desprende que la pensión media en España está por debajo del SMI en treinta y tres provincias (eSTADISS – Estadísticas del INSS, acceso: 07.11.2020).

Una posible forma de responder al problema apuntado sería establecer en la legislación tributaria una cantidad mínima inembargable (ahorro mínimo inembargable) en el saldo que arroje la cuenta corriente o a la vista objeto del embargo ejecutivo. La cobertura legal para el reconocimiento de esa cantidad mínima inembargable se encontraría en el art. 606.4 LEC que permite considerar como bienes y derechos inembargables "las cantidades declaradas inembargables por Ley". Ahora bien, el establecimiento y alcance de un nuevo supuesto legal de inembargabilidad en el ámbito tributario debe tener muy presente la doctrina constitucional sobre la legitimidad de la inembargabilidad de bienes y derechos como excepción al principio de responsabilidad patrimonial universal, así como la regla de proporcionalidad de los sacrificios (SSTC 54/1983, de 21 de junio; 113/1989, de 22 de junio; 88/2009, de 20 de abril).

La justificación que concedería legitimidad al reconocimiento de una cantidad o ahorro mínimo inembargable podría encontrarse "en el respeto a la dignidad humana, configurado como el primero de los fundamentos del orden político y de la paz social en el art. 10.1 de la Constitución al cual repugna (…) que la efectividad de los derechos patrimoniales se lleva al extremo de sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de los medios indispensables para la realización de sus fines personales, así como en la protección de la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada, valores estos que, unidos a las prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad (…), están constitucionalmente consagrados en los arts. 39, 41, 43 y 47 de la Constitución, y obligan a los poderes públicos, no sólo al despliegue de la correspondiente acción administrativa prestacional, sino además a desarrollar la acción normativa que resulte necesaria para asegurar el cumplimiento de esos mandatos constitucionales, a cuyo fin resulta razonable y congruente crear una esfera patrimonial intangible a la acción ejecutiva de los acreedores que coadyuve a que el deudor pueda mantener la posibilidad de una existencia digna" (STC 113/1989, de 22 de junio, FJ 3º).

Para cumplir la regla de proporcionalidad de los sacrificios es preciso "que la declaración legal de inembargabilidad se desenvuelva dentro de los límites cuantitativos que resulten imprescindibles para asegurar el mínimo económico vital de sus beneficiarios y no los sobrepasen de manera tal que se extienda su inmunidad frente a la acción ejecutiva de los acreedores en cuantía que resulte excedente a ese mínimo vital" (STC 113/1989, FJ 3º), pues en este caso se estará sacrificando el interés general que subyace en la ejecución forzosa de bienes y derechos en garantía del cobro de deudas tributarias no satisfechas de forma voluntaria.

Dado que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, el establecimiento de esa cantidad mínima inembargable debería circunscribirse a lo estrictamente necesario, una posibilidad sería que esa cantidad mínima inembargable en el saldo de la cuenta corriente o a la vista objeto de embargo se aplicase únicamente respecto a los obligados tributarios, personas físicas, cuyos ingresos procedan exclusiva o principalmente (en una cuantía igual o superior a un determinado porcentaje sobre el total de ingresos) de sueldos, salarios, pensiones o de actividades profesionales y

mercantiles autónomas y cuyo importe mensual sea inferior al SMI, siendo la cuantía inembargable la diferencia entre dicho SMI y el importe del sueldo, salario, pensión o retribución efectivamente percibida, o bien, un determinado porcentaje a concretar por el legislador tributario sobre dicha diferencia. Otra opción que podría explorarse, posiblemente más sencilla de articular en la práctica, sería establecer una cantidad mínima inembargable a tanto alzado en el saldo de la cuenta corriente de este conjunto de obligados tributarios.

La propuesta anterior daría respuesta a aquellos casos en que el importe económico de los sueldos, salarios, pensiones o retribuciones ingresados en la cuenta corriente o a la vista es de reducida cuantía y difícilmente alcanza a satisfacer las necesidades más elementales de los obligados tributarios. No obstante, el emplear un indicador objetivo (SMI) para diferenciar entre los obligados tributarios beneficiarios y no beneficiarios de la medida, puede generar algunas disfunciones. Por otra parte, quedarían fuera de ella otros obligados tributarios, personas físicas, en una situación comparable en atención a la baja cuantía de las rentas obtenidas, pero procedentes de otras fuentes de renta distintas a los rendimientos del trabajo y actividades económicas, lo que puede generar dudas desde la óptica del principio de igualdad ante la Ley. No hay que olvidar que el objeto del embargo es el saldo de la cuenta bancaria al que fluyen ingresos de distinta naturaleza. El principio de igualdad impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas análogas, por lo que un distinto tratamiento de situaciones semejantes debe basarse en una justificación objetiva y razonable. La legitimidad de la introducción de una medida específica por la que se limita la embargabilidad de determinados bienes y derechos para un conjunto de personas exige encontrar una causa razonable que lo explique, más allá de garantizar unas condiciones económicas dignas, pues esta es una aspiración a la que debe tenderse respecto a la generalidad de los ciudadanos (SSTC 54/1983, 151/1985, 12/1986, 23/1988).

Ese potencial obstáculo podría superarse estableciendo, con carácter general, una cantidad mínima inembargable sobre el saldo que arroje la cuenta corriente o a la vista del obligado tributario, persona física, sobre la que se practica el embargo. La justificación de esa cuantía mínima inembargable residiría en garantizar un mínimo económico vital del deudor, por lo que la concreción de su cuantía debe ser la estrictamente necesaria a tal fin. Una solución próxima a la apuntada ha sido acogida en el Derecho francés. De acuerdo con el art. L-162-2 del *Code des procédures civiles d'exécution* (aplicables en el ámbito tributario) cuando una cuenta bancaria es objeto de incautación administrativa se dejará a disposición de la persona física deudora, dentro del límite del saldo acreedor de la cuenta el día de la incautación, una pensión alimenticia por importe de 564,78€, cifra que coincide con el importe mínimo a tanto alzado de la denominada renta de solidaridad activa (*revenue de solidarité active*) para un único beneficiario (art. L.262-2 del *Code d l'action sociale et des familles*).

Obviamente, en nuestro caso, el importe exacto de la cuantía mínima inembargable correspondería determinarlo al legislador tributario dentro del margen razonable de libertad que es necesario reconocerle cuando se trata de concretar un concepto indeterminado. Su concreción debería ser la estrictamente imprescindible para asegurar el mínimo económico vital de sus beneficiarios y no debería suponer un sacrificio excesivo ni dificultar de forma desproporcionada las actuaciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias en período ejecutivo. A tal fin, podría valorarse la introducción de un doble límite para su determinación. De un lado, esa cuantía mínima inembargable del saldo de la cuenta solo sería aplicable a obligados tributarios cuya base imponible en IRPF no superase determinado umbral. De otro, el importe exacto de la cantidad mínima inembargable podría fijarse en un porcentaje aplicable sobre determinados indicadores de solidaridad o integración social (ingreso mínimo vital, renta básica, etc.) o en una cantidad fija a tanto alzado.

Respecto al tipo de cuentas bancarias sobre las que resultaría aplicable ese importe mínimo inembargable, teniendo presente el carácter excepcional de los límites a la embargabilidad, aquel se aplicaría únicamente sobre cuentas corrientes o a la vista titularidad del obligado tributario. En caso de cotitularidad de la cuenta habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 171.2 LGT.

Por otra parte, si bien la cobertura legal para el reconocimiento de esa cantidad mínima inembargable a efectos tributarios podría encontrarse en el art. 606.4 LEC, parece lógico que la misma forme parte de una propuesta más general incluida en la propia LEC y adoptada en coordinación entre el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Justicia.

Sin perjuicio de todo lo anterior, debe reconocerse que el mejor embargo es el que puede evitarse, por lo que sería muy conveniente explorar la potenciación de todas aquellas vías que permitan garantizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias sin acudir a la ejecución forzosa de los bienes y derechos de los obligados tributarios; entre ellas cabe destacar una mayor flexibilización en la aplicación del régimen de aplazamientos y fraccionamientos que ayude al cumplimiento voluntario, aunque tardío, de la deuda tributaria de los contribuyentes cumplidores o de buena fe sin acudir a la vía ejecutiva. El aplazamiento y fraccionamiento del pago es una medida que persigue el cumplimiento del deber de contribuir. No tutela únicamente el interés del particular, sino también el interés público, y, además, introduce un componente de flexibilidad y justicia en las relaciones tributarias sin lesionar el derecho del acreedor. En la medida en que facilite el cumplimiento de las obligaciones y, a efectos recaudatorios, evite el surgimiento de conflictos entre Administración tributaria y contribuyente, redundará en una relación jurídico-tributaria más amigable y cooperativa, reflejo efectivo de los principios de confianza mutua y buena fe (art. 3 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público).

Habida cuenta de la importancia de estas medidas como medio a través del cual facilitar el pago al contribuyente y asegurar la recaudación para la Administración, deberían explorarse fórmulas que permitan su potenciación, con el fin de garantizar el pago de la deuda tributaria por aquellos contribuyentes de buena fe que desean satisfacerla, pero no se encuentran en la situación económica más propicia para hacerlo. A este respecto se proponen dos posibles medidas a estudiar.

Por un lado, el establecimiento de planes de facilitación de pago adaptados a las circunstancias propias del obligado tributario, que le permitan cumplir con sus responsabilidades tributarias y eviten llegar al extremo del embargo de sus bienes. Esta medida se aplica con éxito en otros sistemas tributarios como, por ejemplo, el estadounidense (convenios de pago o *Installment Agreements*) o el alemán (planes de pago); tampoco es desconocida en el sistema tributario español, donde ya se permite alcanzar acuerdos o convenios, de conformidad con el deudor y con las garantías oportunas, sobre condiciones singulares de pago de los créditos tributarios privilegiados en el curso de los procesos concursales (art. 164.4 LGT). Por tanto, sería conveniente tender hacia un modelo en el que, más allá del importe de la deuda tributaria, el aplazamiento beneficie a aquellos que más lo necesitan y se adapte en sus plazos e importes a las circunstancias de cada contribuyente y a las alternativas reales de pago, aunque tardío, de la deuda tributaria.

Por otro lado, una segunda media que también puede ayudar en la línea apuntada es informar brevemente al contribuyente, con un lenguaje claro y cercano, en la propia notificación de la liquidación tributaria, sobre la posibilidad de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria liquidada, así como de las ventajas de esta vía frente a otras opciones.

INFORMES 2022

INFORME I/2022

INFORME SOBRE LAS POSIBLES INCIDENCIAS EN TORNO A LAS COMUNICACIONES Y NOTIFICACIONES ADMINISTRATIVAS EN PERIODOS VACACIONALES Y POSIBLES VÍAS DE MEJORA

I. ANTECEDENTES

El presente Informe se emite a petición del Pleno de este Consejo de Defensa del Contribuyente (en lo sucesivo, "**Consejo**") y propiciado por diversas quejas de contribuyentes que, ya sea de manera directa (i.e. Expediente CDC 9366/20), ya sea de forma tangencial, exponen situaciones no deseadas en torno a comunicaciones y notificaciones de la Administración notificadas al contribuyente durante periodos tradicionalmente vacacionales o en días muy próximos a los mismos, entendiendo como períodos vacacionales tradicionales fundamentalmente el mes de agosto y el periodo que media entre el día 25 de diciembre día de Navidad y el día 6 de enero día de Reyes.

El objeto del Informe es tratar de identificar y sistematizar estas situaciones no deseadas y por qué se producen, repasar sintéticamente la normativa sobre plazos que existe en nuestro ordenamiento jurídico y promover, en su caso, algún tipo de medida paliativa o correctora para evitar o atenuar que estas situaciones no deseadas se produzcan.

En este Informe se identifica como periodo vacacional más problemático el mes de agosto y se circunscribe a las comunicaciones y notificaciones de la Administración tributaria y de los Tribunales Económico-Administrativos.

II. PARTICULAR PROBLEMÁTICA CON EL MES DE AGOSTO

El mes de agosto viene y sigue siendo considerado tradicionalmente en nuestro país como un mes de vacaciones y las situaciones que hemos calificado anteriormente como no deseadas suelen guardar relación con dicho mes.

Aunque el "cierre en Agosto" en nuestro país ha ido superándose poco a poco por una sociedad cada vez más globalizada, lo cierto es que según el Informe del Observatorio Nacional del Turismo Emisor (ObservaTUR) "Hábitos y comportamientos del turismo nacional" para el Verano de 2021, agosto viene siendo, como en años anteriores, el mes protagonista de las vacaciones de verano (41%), seguido de julio (32%), y constatándose una tendencia sostenida desde 2019 de descenso de individuos que eligen el mes de septiembre.

El origen de la tradición de descansar en el mes de agosto se remonta a la época del emperador Augusto quien en el año 18 a.C., alargando las fiestas ancestrales que celebraban el fin de los trabajos del campo, dedicó la segunda quincena del mes de agosto a las Feriae Augusti, con la finalidad de que el pueblo romano pudiera descansar, mitigando de alguna forma los calores veraniegos. Es una realidad incuestionable que la tradición de Ferragosto, donde se suspendían todas las actividades en Roma, se sigue manteniendo de una u otra forma en la actualidad y muchos "negocios" siguen cerrando literalmente hasta el mes de septiembre.

Esta tradición tiene un ejemplo muy claro en el cómputo de los plazos judiciales. La existencia de días hábiles e inhábiles para litigar ante los Tribunales responde a una larga tradición que se remonta al Derecho Romano y es aún, en el día de hoy, que el mes de agosto es considerado inhábil. Por lo que se refiere a la jurisdicción contencioso-administrativa, la declaración de

inhábil del mes de agosto se recoge en el artículo 128.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, con la única excepción del procedimiento para la protección de los derechos fundamentales en el que el mes de agosto tiene carácter de hábil.

En materia de justicia, aparte de las reminiscencias históricas, el hecho de que el mes de agosto sea inhábil tiene su razón de ser en unificar el periodo de descanso de todos los profesionales de justicia. De hecho, puede ser significativo que ante la medida excepcional de posible celebración de vistas en el mes de agosto de este año 2021, aprobada por el Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia, motivada como medida para tratar de compensar los efectos de la pandemia de la COVID-19, el propio Consejo General del Poder Judicial recomendaba a los Tribunales Superiores de Justicia que procurasen reducir al mínimo esencial las notificaciones cuyos plazos precluyesen entre el 11 y el 31 de agosto, lo cual además fue aplaudido públicamente por el Consejo General de la Abogacía Española.

Si nos vamos a la jurisdicción laboral, el mes de agosto tampoco es hábil, aunque hay muchas e importantes excepciones a esa norma, que se establecen en el artículo 43 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social.

La consideración de agosto como mes inhábil para la Administración de la Justicia y para muchos procedimientos del ámbito laboral genera confusiones para el contribuyente quien, por asimilación, yerra en ocasiones al considerar el mes de agosto inhábil en el orden administrativo y, muy en particular, a la hora de interponer reclamaciones económico-administrativas, por confundir la naturaleza de los Tribunales Económico-Administrativos como órganos del poder judicial en vez de órganos administrativos.

III. IDENTIFICACIÓN DE SITUACIONES NO DESEADAS

En ocasiones, las eventuales comunicaciones y notificaciones por parte la Administración Tributaria o de los Tribunales Económico-Administrativos que tienen lugar en períodos tradicionalmente vacacionales o en días muy próximos a éstos, pueden dar lugar a situaciones no deseadas de diversa índole que podríamos tratar de encuadrar en la siguiente tipología:

1. Dificultades para la notificación de determinados actos administrativos por ausencias en periodos vacacionales que pueden terminar en publicaciones en el BOE con el riesgo de que el contribuyente desconozca la emisión del acto.
2. Comunicaciones y notificaciones efectuadas correctamente en la sede electrónica o en el domicilio del contribuyente, pero a las que el contribuyente no accede propiamente a su contenido por encontrarse él en periodo vacacional o, accediendo, no puede tener un asesoramiento profesional adecuado por las dificultades de obtener el mismo en periodo vacacional.
3. Comunicaciones y notificaciones efectuadas correctamente en la sede electrónica o en el domicilio del contribuyente que debiendo ser atendidas en un determinado plazo, difícilmente pueden ser atendidas adecuadamente en el tiempo concedido al efecto por las dificultades de poder acceder a toda la información que sería precisa durante el periodo vacacional, con el consiguiente incumplimiento de plazos.

4. Comunicaciones y notificaciones efectuadas correctamente en la sede electrónica o en el domicilio del contribuyente que o bien debiendo ser contestadas en un determinado plazo o recurridas en un determinado plazo, son contestadas o recurridas fuera de plazo por entender erróneamente el contribuyente que el mes de agosto es inhábil por equiparación con los plazos judiciales.

Con carácter general, los expedientes de queja han sido resueltos apelando a la normativa administrativa que establece los días considerados hábiles e inhábiles, los plazos máximos de los que dispone la Administración para la finalización y notificación de los procedimientos tributarios, la posibilidad de solicitar una ampliación de plazo y los denominados "días de cortesía", hasta 30 días, que pueden ser solicitados por los contribuyentes dados de alta en el sistema de Dirección Electrónica Habilitada (en lo sucesivo, "**DEH**") y durante los que la Agencia Tributaria no puede poner notificaciones a disposición del contribuyente. A todos estos aspectos nos referiremos a continuación.

IV. BREVE CONSIDERACIÓN A LA REGULACIÓN DE LAS REGLAS GENERALES DEL CÓMPUTO DE PLAZOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO.

a. Los plazos para notificar y las reglas del cómputo de plazos

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en los sucesivo, "**LGT**") regula la obligación de la Administración de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos. En ese sentido, de acuerdo con los artículos 104.2 y 214.3 de la LGT, a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, es suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entiende cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada, a la que luego nos referiremos.

Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en la LGT no se incluyen en el cómputo del plazo de resolución.

Por su parte, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en lo sucesivo, "**LPAC**"), de aplicación supletoria en relación a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa, regula en su artículo 30, para todo el orden administrativo, las reglas de cómputo de los plazos, en los siguientes términos:

(i) Plazos fijados por horas. Salvo que por ley o en el Derecho de la UE se disponga otro cómputo, cuando los plazos se señalen por horas, se entiende que estas son hábiles. Son hábiles todas las horas del día que formen parte de un día hábil. Los plazos expresados por horas se cuentan de hora en hora y de minuto en minuto desde la hora y minuto en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se

trate y no pueden tener una duración superior a veinticuatro horas, en cuyo caso se expresan en días.

(ii) Plazos fijados por días. Siempre que por ley o por la normativa europea no resulte otra cosa, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que estos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, domingos y los declarados festivos. El día inicial del cómputo es a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo.

(iii) Plazos fijados en meses o años. Si el plazo se fija en meses o años, estos se han de computar de fecha a fecha, de manera que, aunque el cómputo se inicie a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el día siguiente a la estimación o desestimación por silencio, el día final del plazo en el mes de vencimiento es el equivalente al día de la notificación o publicación en el mes inicial.

(iv) Último día inhábil. Cuando el último día del plazo es inhábil, se entiende prorrogado al primer día hábil siguiente; en los plazos señalados por meses o años, si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente al día inicial del cómputo, se entiende que el plazo expira el último día del mes. El último día del plazo debe contarse entero, siendo irrelevante el dato de la hora; de modo que la presentación de escritos fuera de las horas de registro puede hacerse en la oficina de Correos. No resulta posible la presentación de escritos dirigidos a los órganos económico-administrativos en el Juzgado de guardia, siendo inhabitual que se inadmita. Si un día resulta hábil en el municipio o Comunidad Autónoma en que reside el interesado, e inhábil en la sede del órgano administrativo, o a la inversa, se considera inhábil en todo caso.

La LPAC, entre otras novedades, introdujo en su artículo 30.2 LPAC la novedad de considerar los sábados inhábiles, equiparando en este extremo el cómputo de plazos en el ámbito judicial y administrativo, pues hasta entonces los sábados eran considerados días hábiles en el ámbito administrativo.

Tal equiparación no tuvo lugar en cambio en lo que se refiere al mes de agosto, como luego se expondrá con detalle. El mes de agosto es hábil en el ámbito administrativo, no así en el judicial, sin que exista en las leyes de procedimiento administrativo excepción a estos efectos.

b. La ampliación de plazo

El Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, regula la posibilidad de ampliar los plazos en los procedimientos de aplicación de los tributos, en términos muy parecidos al artículo 32 de la LPAC.

A petición del obligado tributario dirigida al órgano competente para la tramitación del procedimiento puede concederse una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de los trámites que no exceda de la mitad de los mismos. Únicamente puede concederse una ampliación de cada plazo.

Los requisitos para que la ampliación se conceda son:

- solicitarla con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo cuya ampliación se pretende;
- justificar la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen. Si se justifica la imposibilidad de comparecer en el lugar, día y hora que le hubiese sido fijado en un requerimiento puede solicitarse un aplazamiento dentro de los tres días siguientes al de la notificación de dicho requerimiento. Si la imposibilidad sobreviene pasado dicho plazo de tres días puede solicitarse el aplazamiento antes de la fecha señalada para la comparecencia, señalándose una nueva fecha al efecto;
- que no se perjudiquen derechos de terceros.

La ampliación se entiende automáticamente concedida por la mitad del plazo con la mera presentación de la solicitud en los plazos anteriores, salvo que se notifique de forma expresa su denegación antes de la finalización del plazo cuya ampliación se hubiera solicitado. También puede notificarse expresamente la concesión de un plazo de ampliación distinto e inferior a la citada mitad, siempre antes de la expiración del plazo originario.

Los acuerdos de concesión o denegación de ampliación de plazos no son susceptibles de recurso alguno.

Conviene no obstante destacar que los plazos para interponer recursos y reclamaciones son preclusivos y no son susceptibles de ampliación. La ampliación de plazos se refiere, exclusivamente, a los trámites que se desarrollan dentro del procedimiento administrativo y no a los plazos para la interposición de los recursos.

Concretamente a la imposibilidad de solicitar ampliación de plazo para la interposición de un recurso de reposición se ha referido el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de fecha 14 de noviembre de 2013 (Resolución 5192/2011).

c. La Dirección Electrónica Habilitada y los días de cortesía en la Agencia Tributaria

La Agencia Tributaria ofrece la posibilidad de recibir comunicaciones y notificaciones administrativas por medios telemáticos en una Dirección Electrónica común para la Administración General del Estado, la denominada DEH.

Cualquier contribuyente puede darse de alta con certificado o DNI electrónico, suscribirse a los procedimientos correspondientes y revisar su buzón de notificaciones desde el portal de la DEH.

Los obligados tributarios que estén incluidos en el Sistema de DEH, podrán señalar hasta un máximo de 30 días en cada año natural durante los que la Agencia Tributaria no podrá poner notificaciones a su disposición en la DEH.

Para poder solicitar los días de cortesía es necesario estar dado de alta en la DEH y haber realizado la suscripción a los procedimientos disponibles en la Agencia Tributaria para la recepción de notificaciones.

Los días de cortesía deberán solicitarse con un mínimo de 7 días naturales de antelación al comienzo del periodo deseado.

Esta posibilidad no está actualmente prevista para las notificaciones de los Tribunales Económico-administrativos.

V. CÓMO LA NORMATIVA ACTUAL AYUDA A EVITAR LAS SITUACIONES NO DESADAS ANTES IDENTIFICADAS

El repaso de la normativa expuesta muestra que existen mecanismos en nuestro ordenamiento para tratar de limitar que se produzcan las situaciones antes identificadas como no deseadas.

d. La ampliación de plazos

Entre ellos destacamos, en primer lugar, **la posibilidad de solicitar la ampliación de los plazos para atender requerimientos de la Administración**.

Sin duda, esta posibilidad palía, aunque sólo en parte, las dificultades de los contribuyentes que recibiendo correctamente una notificación los días próximos a un periodo vacacional, deben recopilar información para contestar dichas comunicaciones en plazo. Y decimos que sólo en parte puesto que los plazos son muchas veces muy perentorios y la ampliación de plazo alcanza sólo a la mitad de los plazos inicialmente concedidos.

Sin embargo, esta medida no ayuda ni a aquellas situaciones en que la notificación realizada en periodo vacacional no se recibe adecuadamente, ni aun cuando recibida correctamente no se accede a su contenido, ni cuando estamos ante notificaciones para los que las actuaciones subsiguientes lo son en un plazo no ampliable, como el de interposición de recurso o puesta de manifiesto de un expediente ante un Tribunal Económico-Administrativo.

Además, en ningún caso, la ampliación de plazo ayuda a evitar la confusión antes expuesta que puede tener el contribuyente de considerar agosto como mes inhábil.

Interesa destacar que la posibilidad de ampliar los plazos concedidos por la Administración Tributaria para atender sus requerimientos de información no está expresamente indicada en el texto de los mismos.

e. Los días de cortesía en la DEH

Una segunda medida muy importante y avanzada que además permite la propia autoorganización vacacional de los contribuyentes es **la posibilidad de solicitar días de cortesía ante la Administración Tributaria por aquellos dados de alta en la DEH.**

Esta medida evita indudablemente problemas con la recepción inadecuada de notificaciones pero no evita las dificultades de atender las notificaciones en su caso recibidas en días próximos al comienzo de periodos vacacionales, menos aún si los plazos no son ampliables. Tampoco ayuda a evitar la confusión antes expuesta que puede tener el contribuyente de considerar agosto como mes inhábil.

Además, la DEH, si bien es un avance extraordinario, es de más complicado acceso a las personas más vulnerables para las que los medios electrónicos son menos accesibles.

f. Flexibilidad y sensibilidad de la Administración en su actuación

A las dos medidas anteriores habría que añadir que, con carácter general, **la Administración Tributaria**, consciente de la cultura enraizada en nuestro país sobre que el trabajo se ralentiza en agosto y de que en agosto existe una mayor probabilidad de

que las personas se ausenten de sus domicilios habituales, **aplica criterios de máxima flexibilidad a la hora de admitir y valorar documentos y alegaciones aportados técnicamente fuera de plazo o evita notificaciones masivas tanto durante el mes de agosto como los días previos**. Ello lo hace como práctica administrativa pero no sustentado en norma alguna.

Esta actuación loable por parte de los servicios de la Administración tributaria es también, en nuestra opinión, resultado de una constatación de que no hacerlo podría acarrear situaciones no deseadas como las identificadas en este Informe.

VI. LAS SITUACIONES MÁS CRÍTICAS

A la vista de lo anterior podría concluirse que de las situaciones no deseadas la que sin duda es más crítica y difícilmente puede paliarse con los mecanismos previstos en la norma antes mencionados es la que da lugar a la firmeza de los actos administrativos notificados o bien durante el periodo vacacional o bien en un momento muy próximo al mismo. Es decir, cuando en cualquiera de las situaciones identificadas en el apartado III de este Informe, la posible incidencia del periodo vacacional determina, aunque sea de forma accidental, ya sea por confusión ya sea por las dificultades inherentes al periodo vacacional, que un acto devenga firme porque no se haya recurrido en tiempo por un contribuyente que hubiera tenido la intención de hacerlo en unas circunstancias en las que no mediara periodo vacacional.

Esto, en particular, ocurre en aquellas situaciones en las que el contenido de la notificación consiste en una resolución administrativa susceptible de recurso o bien de reposición o bien de reclamación económico-administrativa, en un plazo determinado, concretamente un mes natural a contar desde la fecha de notificación.

Una vez identificadas estas situaciones como las más críticas interesa abordar posibles medidas de mejora.

VII. POSIBLES MEDIDAS DE MEJORA

Como primera consideración este Consejo querría hacer una recomendación para aquellas comunicaciones y notificaciones de la Administración que lleven consigo la exigencia por parte del contribuyente de una acción en un plazo susceptible de ampliación, como pueden ser los requerimientos de información o trámites de alegaciones en el curso de procedimientos. En la medida en que esos supuestos la ampliación de plazo puede ser una medida que alivia las dificultades del contribuyente cuando median periodos vacacionales o en cualquier otra circunstancia, recomendamos que dichas comunicaciones y notificaciones incorporen en su texto de manera expresa el derecho que asiste al contribuyente de solicitar la ampliación.

Dicho lo anterior, este Informe se centra seguidamente en la cuestión más crítica cual es evitar que debido a la mediación de un periodo vacacional, y, más concretamente un periodo vacacional tan largo y altamente arraigado en nuestra cultura como es el mes de agosto, ningún contribuyente se encuentre o bien con la imposibilidad de recurrir un acto en plazo por no haber accedido adecuadamente a su contenido, adquiriendo este acto firmeza, o bien, accediendo, no pueda presentar el recurso de la manera más óptima ante la dificultad de disponer de

información y/o asesoramiento adecuado, lo cual, según se ha detectado, puede ocurrir cuando media el mes de agosto. Y ello no significa en ningún caso que la Administración no hay actuado correctamente, sino que por razones de hecho el contribuyente puede verse en alguna de las situaciones identificadas antes como no deseadas.

La aproximación a estas situaciones que hemos calificado como más críticas nos lleva directamente al ámbito de los recursos de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, que tienen un plazo perentorio de un mes para su interposición, que además es preclusivo.

En estos casos, los mecanismos paliativos identificados en nuestro ordenamiento jurídico tributario (apartado VI de este Informe) devienen insuficientes pues:

- Son plazos que no son susceptibles de ser ampliados
- La Administración no tiene margen alguno para actuar con criterios de flexibilidad
- El establecimiento de días de cortesía en la DEH puede resolver alguna situación en la medida en que con ello se evitan notificaciones en días no queridos, pero no soluciona todos los casos como pueden ser:
  - Contribuyentes que, no estando obligado a ello, no están dados de alta en la DEH, lo cual es más generalizado en los colectivos más vulnerables por edad o medios materiales.
  - Situaciones en las que la notificación se realiza adecuadamente, pero en fechas muy próximas al periodo vacacional que dificultan el acceso a un asesoramiento y a una información adecuadas.

Ocurre además que el hecho de que agosto sea un mes inhábil en el ámbito judicial provoca una confusión real para muchos contribuyentes sobre todo en lo referente a la interposición de reclamaciones económico-administrativas que con bastante frecuencia se asocia al ámbito judicial por ser los Tribunales económico-administrativos órganos revisores.

Ante estas situaciones, entendemos interesante cuando menos explorar distintas vías que podrían paliar estas situaciones no deseadas más críticas que pasamos a exponer a continuación:

1º. Declaración del mes de agosto como periodo inhábil en el orden económico-administrativo

Una vía posible para evitar las situaciones que hemos detectado como más críticas sería la declaración del mes de agosto como período inhábil a los efectos del cómputo de los plazos de interposición de reclamaciones económico-administrativas y recursos en vía económico-administrativa, y del plazo para la cumplimentación de requerimientos (por ejemplo, subsanaciones de escritos de interposición, aportaciones o subsanaciones de representación) y de presentación de alegaciones con aportación, en su caso de pruebas, como consecuencia de las correspondientes puestas de manifiesto de expedientes.

Uno de los cambios importantes en los plazos de la LPAC fue la antes mencionada declaración de los sábados como días inhábiles (artículo 30.2 LPAC), igualando así la regulación administrativa con la judicial. En ese momento es evidente que el legislador no quiso igualar la regulación administrativa y judicial en lo que a la declaración del mes de agosto como hábil o inhábil se refiere.

Es también cierto que la mera declaración del mes de agosto como mes inhábil podría tener muchas consecuencias en el ámbito administrativo de muy diverso alcance que alterarían el correcto y adecuado funcionamiento de la Administración pública y, en particular, de la Administración tributaria. A modo de ejemplo citamos los plazos de ingreso de deudas tributarias, los plazos de duración del procedimiento económico-administrativo y los plazos de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y del derecho para exigir su pago; plazos que operan asimismo durante la vía económico-administrativa.

Sin embargo, la posibilidad de declarar el mes de agosto como mes inhábil a los exclusivos efectos del cómputo de los plazos de interposición de reclamaciones económico-administrativas y puestas de manifiesto de expedientes y presentación de alegaciones permitiría que cualquier notificación recibida en los días próximos a agosto o durante el propio mes de agosto se entendiera a efecto de cómputo de plazos recibida próxima o exactamente recibida transcurrido dicho mes, evitando las situaciones críticas antes identificadas de firmeza de actos no querida o de dificultades para recabar información o asesoramiento adecuado para una correcta defensa por mediar periodo vacacional.

De ser agosto inhábil, finalizado el mes, el contribuyente tendría acceso adecuado al contenido de su notificación y podría asistirse con más facilidad de toda la información y del asesoramiento que requiriese sin que hubieran corrido los plazos.

No obstante, también es cierto que en lo que concierne a la vía económico-administrativa, la declaración del mes de agosto como periodo inhábil a los efectos del cómputo del plazo del plazo para la cumplimentación de requerimientos (por ejemplo, subsanación escrito de iniciación, aportación o subsanación de representación) y para la presentación del escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas, sólo sería neutral respecto a la situación actual si dicha declaración se viera acompañada con la regulación de que dicho periodo resultara excluido tanto del plazo de duración del procedimiento económico-administrativo como de los plazos de prescripción de los derechos a liquidar y exigir el pago susceptibles de consumarse en vía económico-administrativa, con la consecuente posible ralentización de las resoluciones de los procedimientos afectados y costes de gestión para los Tribunales Económico-Administrativos.

En todo caso, consideramos que merece la pena considerar la oportunidad de declarar inhábil el mes de agosto, equiparando así la consideración de días hábiles e inhábiles en el orden administrativo y en el orden judicial, al menos en lo que se refiere al cómputo de plazos ante los órganos económico-administrativos, por su mayor similitud con un órgano judicial en cuanto órgano revisor de actos administrativos.

La oportunidad de este debate se ve además reforzada a la vista del texto del Anteproyecto de Ley de Eficiencia Procesal, que se espera llegue al Congreso en enero de 2022, el cual introduce, entre otras novedades, la declaración de los días de Navidad que transcurren entre el 24 de diciembre y el 6 de enero como días inhábiles a efectos judiciales. Con ello queremos subrayar que la tendencia actualmente en el ámbito judicial no es la de reducir días inhábiles sino todo lo

contrario. El contexto en que esta medida se ha introducido en el citado anteproyecto es resultado de un acuerdo entre el Ministerio de justicia y todas las profesiones jurídicas representadas en el grupo de trabajo sobre conciliación.

Con esta medida no se resuelven las dificultades para la presentación del recurso administrativo de reposición, pero al ser éste un recurso generalmente potestativo y, en esos casos, estar abierta la posibilidad de presentar reclamación económico-administrativa, la mayor parte de las situaciones críticas identificadas quedarían atendidas por esta última vía.

Es importante subrayar que la inhabilitación en su caso del mes de agosto a estos efectos no condiciona la potestad de autoorganización de las Administraciones Públicas, en este caso, de los Tribunales Económico-Administrativos, pues tal y como se establece en el artículo 30.8 de la LPAC "La declaración de un día como hábil o inhábil a efectos de cómputo de plazos no determina por sí sola el funcionamiento de los centros de trabajo de las Administraciones Públicas, la organización del tiempo de trabajo o el régimen de jornada y horarios de las mismas". Tampoco impide al ciudadano presentar telemáticamente sus escritos dirigidos a las Administraciones Públicas ya que el artículo 31 de la LPAC aclara que el registro electrónico permitirá la presentación de documentos todos los días del año durante las veinticuatro horas; lo único es que los presentados en días inhábiles se entienden presentados en la primera hora del primer día hábil siguiente, salvo que una norma permita expresamente la recepción en día inhábil.

2º. Ampliación del plazo para la interposición de reclamaciones económico-administrativas y recursos en vía económico-administrativa y para la presentación del escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas en los procedimientos económico-administrativos a cuarenta y cinco días naturales.

Un modo indirecto de resolver los problemas prácticos que en el ejercicio de la asesoría fiscal y en los contribuyentes comporta la recepción de notificaciones tributarias en las fechas inmediatas a los períodos vacacionales pasaría por una sencilla ampliación de los plazos previstos al respecto.

Esto, aplicado al caso más crítico identificado, supondría una mera ampliación del plazo para interponer reclamaciones económico-administrativas y recursos en vía económico-administrativa y para la presentación del escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas en los procedimientos económico-administrativos de uno a dos meses.

Tal y como ocurría con la vía anterior, para que la ampliación del plazo para la presentación del escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas, fuese neutral respecto a la situación actual, debería conllevar necesariamente la regulación de la exclusión de dicha ampliación tanto del plazo de duración del procedimiento económico-administrativo como de los plazos de prescripción de los derechos a liquidar y exigir el pago susceptibles de consumarse en vía económico-administrativa.

Esta extensión, sin embargo, podría ralentizar en demasía los plazos de resolución de los Tribunales Económicos-Administrativos, lo cual no sería aceptable.

Una variante de esta vía, que entendemos podría ser asumible para los Tribunales Económico-Administrativos, sería la ampliación de los plazos, en vez de a dos meses, a cuarenta y cinco días naturales.

Esta medida no supondría para los Tribunales Económico-Administrativos costes añadidos de gestión de plazos, a diferencia de la anterior (agosto inhábil) pues la ampliación en quince días del plazo de alegaciones podría ser más fácilmente asumible desde Tribunales Económico-Administrativos, y, de esta forma, no se precisaría de una regulación adicional que excluyera estos quince días añadidos del cómputo del plazo de duración del procedimiento económico-administrativo así como de los plazos de prescripción de los derechos a liquidar y exigir el pago susceptibles de consumarse en vía económico-administrativa, por lo que no supondría ralentización alguna de los plazos de resolución.

Es por ello por lo que, en principio, esta vía parece la más recomendable, pues a diferencia de la anterior, esta vía no exigiría ni extender los plazos de duración del procedimiento económico-administrativo, ni los plazos de prescripción de los derechos a liquidar y exigir el pago susceptible de consumarse en vía económico-administrativa.

Lo único es que no habría asimilación ni con los plazos ni con los días inhábiles en el orden judicial, lo cual, por otra parte, no sucede en este momento.

Al igual que ocurría con la medida anterior, con esta medida no se resuelven las dificultades para la presentación del recurso administrativo de reposición, pero al ser éste un recurso generalmente potestativo y, en esos casos, estar abierta la posibilidad de presentar reclamación económico-administrativa, la mayor parte de las situaciones críticas identificadas quedarían atendidas por esta última vía.

Tampoco, al igual que ocurría con la medida anterior, en este caso la potestad de autoorganización de las Administraciones Públicas se vería afectada.

3º. Extensión de la DEH y los días de cortesía al ámbito económico-administrativo para las puestas de manifiesto de expedientes y presentación de alegaciones.

Otra posible vía explorar sería que los Tribunales Económico-Administrativos se suscribieran al servicio de DEH y se posibilitara, tal y como sucede actualmente con la AEAT, la solicitud de días de cortesía. De manera similar a la contemplada en la actual normativa, el retraso en la notificación derivado del señalamiento de dichos días se debería excluir del plazo de duración del procedimiento económico-administrativo y de los plazos de prescripción de los derechos a liquidar y exigir el pago, susceptibles de consumarse en vía económico-administrativa.

No obstante, tal y como se ponía más arriba esta medida evitaría la recepción de notificaciones en periodos vacacionales, pero no la recepción de notificaciones en días próximos al comienzo de los mismos.

Además, la DEH es de más complicado acceso a las personas más vulnerables para las que los medios electrónicos, por edad o por recursos, son menos accesibles. A estos efectos, se podría evaluar la extensión del régimen de los denominados “días de cortesía” a la regulación de las notificaciones aplicable a este tipo de contribuyentes.

Sin embargo, actualmente la infraestructura (medios materiales y personales) de la que disponen los Tribunales Económico-Administrativos no permite la gestión individualizada, personalizada, que requiere la gestión de los días de cortesía, por lo que no se considera esta medida viable.

VIII. CONCLUSIONES

- En ocasiones, las eventuales notificaciones de determinados actos por parte la Administración Tributaria o de los Tribunales Económico-administrativos que tienen lugar en períodos tradicionalmente vacacionales o en días muy próximos a éstos, pueden dar lugar a situaciones no deseadas, o bien por la no recepción no adecuada de las mismas o bien por las dificultades de cumplir adecuadamente en plazo los derechos o las obligaciones que conllevan.
- Esta problemática se da especialmente en relación con el mes de agosto, mes hábil en el orden administrativo, que, además, por ser un mes inhábil en el orden judicial, genera o puede generar situaciones de confusión en el contribuyente llevándole a error de considerarlo inhábil.
- La posibilidad de ampliar los plazos administrativos y la posibilidad de solicitar días de cortesía en el sistema de DEH palían la problemática detectada pero no la solucionan íntegramente. No en vano la Administración tributaria, cuando puede, aplica con criterios de máxima flexibilidad, el cómputo de los plazos.
- La problemática detectada se ve particularmente agravada en la relación de los contribuyentes con los órganos económico-administrativos, por el hecho de que se desarrolla con actuaciones con plazos que no pueden ser ampliados, cuyo incumplimiento tiene carácter preclusivo y existe mayor probabilidad de confusión con los plazos judiciales por ser órganos revisores.
- En primer lugar, y como recomendación general, para aquellas comunicaciones y notificaciones de la Administración que lleven consigo la exigencia por parte del contribuyente de una acción en un plazo susceptible de ampliación, como pueden ser los requerimientos de información o trámites de alegaciones en el curso de procedimientos, este Consejo considera que dichas comunicaciones y notificaciones deberían incorporar en su texto, de manera expresa, el derecho que asiste al contribuyente de solicitar la ampliación.
- En segundo lugar, y en busca de aliviar las situaciones que hemos calificado de más críticas, por implicar plazos no ampliables y que pueden determinar la firmeza de actos administrativos, este Consejo ha analizado y recomienda adoptar algunas de las dos vías de mejora siguientes, destacando la 2ª como preferente:

4º. Declaración del mes de agosto como periodo inhábil en el orden económico-administrativo

La posibilidad de declarar el mes de agosto como mes inhábil a los exclusivos efectos del cómputo de los plazos de interposición de reclamaciones económico-administrativas y recursos en vía económico-administrativa y del plazo para la cumplimentación de requerimientos (por ejemplo, subsanación escrito de iniciación, aportación o subsanación de representación) y presentación del escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas, permitiría que cualquier notificación recibida en los días próximos a agosto o durante el propio mes de agosto se entendiera a efecto de cómputo de plazos recibida próxima o exactamente recibida transcurrido dicho mes,

evitando situaciones críticas de firmeza de actos no querida o de dificultades para recabar información o asesoramiento adecuado para una correcta defensa por mediar periodo vacacional.

Con ello, además, se equipararían, a estos efectos, la consideración de días hábiles e inhábiles en el orden administrativo y en el orden judicial.

Es cierto que dicha medida, para ser neutral con la situación actual, debería conllevar necesariamente que dicho periodo resultara excluido tanto del plazo de duración del procedimiento económico-administrativo como de los plazos de prescripción de los derechos a liquidar y exigir el pago susceptible de consumarse en vía económico-administrativa, con la consecuente posible ralentización de las resoluciones de los procedimientos afectados y costes de gestión para los Tribunales Económico-Administrativos.

En todo caso, consideramos que merece la pena analizar la oportunidad de declarar inhábil el mes de agosto, equiparando así la consideración de días hábiles e inhábiles en el orden administrativo y en el orden judicial.

Esta opción se ve reforzada a la vista del texto del Anteproyecto de Ley de Eficiencia Procesal, que, a efectos judiciales, incluye, entre otras novedades, la declaración de los días que transcurren entre el 24 de diciembre y el 6 de enero como inhábiles también, por lo que puede concluirse que la tendencia en el orden judicial no es a declarar menos días inhábiles sino más, en este caso, en favor de la conciliación de los profesionales.

5º. Ampliación del plazo para la interposición de reclamaciones económico-administrativas y recursos en vía económico-administrativa y para la presentación del escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas en los procedimientos económico-administrativos a cuarenta y cinco días naturales.

La posibilidad de una mera ampliación del plazo para interponer reclamaciones económico-administrativas y recursos en vía económico-administrativa y para la presentación del escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas en los procedimientos económico-administrativos de un mes a cuarenta y cinco días naturales sería una medida simple que, frente a la anterior -mes de agosto inhábil-, carecería de costes de gestión para los Tribunales Económico-Administrativos, resolviendo las situaciones críticas de firmeza de actos no querida o de dificultades para recabar información o asesoramiento adecuado para una correcta defensa extendida y generalizada a todas las notificaciones independientemente de que sean o no notificadas en períodos próximos al mes de agosto o durante el mes de agosto.

En este caso no habría asimilación ni con los plazos ni con los días inhábiles en el orden judicial —lo cual, por otra parte, no sucede en este momento—, pero, en cambio, no exigiría ni extender los plazos de duración del procedimiento económico-administrativo, ni los plazos de prescripción de los derechos a liquidar y exigir el pago susceptible de consumarse en vía económico-administrativa, evitando costes de gestión para los Tribunales Económico-Administrativos.

- Las medidas anteriores no resuelven las dificultades para la presentación del recurso administrativo de reposición, pero al ser éste un recurso generalmente potestativo

y, en esos casos, estar abierta la posibilidad de presentar reclamación económico-administrativa, la mayor parte de las situaciones críticas identificadas quedarían atendidas por esta última vía.

- Una tercera vía de mejora analizada e interesante sería la extensión de la DEH y los días de cortesía al ámbito económico-administrativo. No obstante, esta posibilidad, además de ser de más difícil acceso para los sectores más vulnerables por edad o falta de medios, debe descartarse, al menos en el corto plazo, dado que la actual infraestructura (medios materiales y personales) de la que disponen los Tribunales Económico-Administrativos no permite la gestión individualizada, personalizada, que ello exigiría.
- Es importante subrayar que ninguna de las medidas propuestas condiciona la potestad de autoorganización de las Administraciones Públicas ni tampoco impide al ciudadano presentar telemáticamente sus escritos dirigidos a las Administraciones Públicas en cualquier momento.

INFORME II/2022

INFORME SOBRE EL VALOR DE REFERENCIA EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA

1. Presentación

La segunda sesión del Foro de debate técnico IEF/CDC ha estado dedicada al valor de referencia, con participación, además de los colegios y asociaciones profesionales e invitados, de los representantes de la Dirección General del Catastro (en adelante, DGC) y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), del Director de Inspección de la Agencia Tributaria de Galicia (en adelante, ATRIGA) y de un vocal del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEARM).

En las líneas que siguen a continuación se recoge el contenido de los asuntos tratados y de las opiniones formulas en la citada sesión, junto con las aportaciones formuladas en el seno del CDC. Como consecuencia de ello, se emita el presente Informe, que revela las virtudes de este nuevo concepto, pero también las inquietudes que suscita en los distintos operadores jurídicos

2. Mejoras derivadas de la introducción del valor de referencia

Resulta indudable la existencia de aspectos positivos en la nueva regulación de la base imponible de los impuestos patrimoniales a través del valor de referencia. En primer lugar, va a disminuir la litigiosidad derivada de las comprobaciones de valor. En segundo lugar, introduce mayor seguridad jurídica en las relaciones entre contribuyentes y Administración. En tercer lugar, mejora sensiblemente la transparencia del mercado inmobiliario, así como el principio de generalidad en la aplicación de los impuestos patrimoniales. Finalmente, permite ganancias en eficiencia administrativa, dada la práctica imposibilidad de cumplir con los criterios marcados por el Tribunal Supremo para la práctica de las comprobaciones de valor.

Por su parte, la DGC está desplegando un importante esfuerzo con los diferentes colegios y asociaciones profesionales, a través de la firma de convenios de colaboración, para poder anticipar los posibles errores que puedan existir en el valor de referencia de los inmuebles y poder corregirse con anterioridad a que el mismo despliegue sus efectos fiscales. Debe tenerse en cuenta que, si bien el valor de referencia no puede impugnarse hasta que el mismo se emplee como elemento de cuantificación de los impuestos patrimoniales, sí puede corregirse en cualquier momento a través de los procedimientos catastrales, cuando el ciudadano observe que existe un error en la descripción catastral de los bienes inmuebles.

3. La posibilidad de que se sometan a gravamen capacidades económicas inexistentes o inferiores a las reflejadas en el valor de referencia

La principal crítica al valor de referencia se centra en su carácter de valor plenamente objetivo, lo que determina que, por diversas circunstancias, puedan llegar a someterse a gravamen capacidades económicas inexistentes, por las siguientes razones:

- En primer lugar, por una falta de actualización suficiente del valor, que puede oscilar a lo largo del año y que se aplica a tributos instantáneos, como son los Impuestos

sobre Transmisiones Patrimoniales (en adelante, ITP) y sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD).

En situaciones de alta volatilidad de los precios de los inmuebles, esta aplicación de un valor estancado a unos impuestos de devengo instantáneo puede dar lugar al gravamen de una riqueza inexistente.

- En segundo lugar, existen situaciones en los que el precio verdadero de las transacciones no responde a los precios medios de las compraventas, sino a otros factores, de índole subjetivo

Como ejemplo de estas situaciones puede pensarse en la adquisición de una finca a un colindante, que brinda la posibilidad de expansión de las instalaciones del comprador. En este caso, es posible que el precio de dicha transacción supere el valor de referencia. Pero, a su vez, como es tomado para la determinación del valor de referencia, puede introducir un error estadístico en la muestra, que debería ser eliminado.

- En tercer es posible que tengamos un mayor o menor nivel de muestra estadística por cada área homogénea, de manera que altere el módulo medio de valoración.

En estos casos, si no existiera una muestra representativa, lo que debería suceder, en puridad, es que no se determinara valor de referencia para la zona en cuestión.

- En cuarto lugar, dependiendo de ciudades y zonas, existen muchas posibilidades de que los inmuebles transmitidos no coincidan con el representativo.

En concreto, puede pensarse en algunas ciudades, afectadas por el desarrollismo de los años 50 y 60, donde existen, para la misma zona, edificios históricos junto con otros provocados por el afán constructor registrado en tales décadas.

- En quinto lugar, existen muchos factores determinantes del precio de los inmuebles que, sin embargo, no se toman en consideración para la fijación del valor de referencia.

A título de ejemplo, podemos hacer referencia al carácter interior o exterior de los inmuebles, a las distintas calidades constructivas, a la diferente altura a la que están situados los pisos, o a la posible existencia de contratos de alquiler de renta antigua.

- Finalmente, esta mejor o peor toma en consideración de los factores determinantes del valor de los inmuebles se manifiesta, con especial intensidad, cuando las ponencias de valores catastrales son muy antiguas.

Como consecuencia de todo lo anterior, es posible que, en algunos casos, los valores de referencia se hayan situado por encima del mercado o, al menos, sean más elevados que los determinados por las Comunidades Autónomas mediante las tablas de valores que venían aprobando.

Las afirmaciones anteriores, sin embargo, pueden y deben matizarse. Así, la DGC ha mostrado una abierta disposición a tener en cuenta aquellos factores que permitan una mejor individualización del valor. De hecho, en las resoluciones dictadas hasta la fecha han tenido en cuenta las alegaciones formuladas y han incorporado coeficientes como consecuencia de ello. Están abiertos a mejorar dicho ejercicio cuanto sea posible.

Además, no sólo se toman en consideración datos físicos, sino también económicos. A título de ejemplo, la existencia de una ocupación ilegal de un inmueble es causa para la no asignación de valor de referencia. El problema se encuentra, en muchas ocasiones, en que no se dispone de información acerca de la existencia de la referida ocupación.

También debemos recordar que el valor de referencia se actualiza cada año, con lo que se disminuye el riesgo de grandes oscilaciones. Y también, cada año, se aprueba un factor de minoración para adaptarse a la fluctuación del mercado.

Adicionalmente, los módulos de valor medio que se toman como base para la determinación de los valores de referencia en cada ejercicio son el resultado del análisis de todas las compraventas que se formalizan en el territorio. Esta es una información completa y fehaciente, que permite alcanzar conclusiones sobre los precios de compraventas realizadas de forma efectiva. Dicha metodología absorbe y compensa las posibles compraventas condicionadas. A modo de ejemplo, los posibles sobreprecios por la adquisición de un inmueble por parte de su colindante, se compensan con las posibles ventas con urgencia, en las que el precio suele negociarse a la baja.

También debe resaltarse que los elementos considerados para la individualización de los valores de referencia permiten adecuar los mismos a las características de cada inmueble, aunque sea diferente del representativo, ponderando el grado de semejanza entre ambos.

Para finalizar, no se puede olvidar que la DGC es la primera interesada en tener la mejor descripción de los inmuebles, lo que redunda en una más perfecta fijación de los valores de referencia. Para ello, es muy útil la colaboración de los propios interesados, sin perjuicio de que la DGC deba hacerlo de oficio, en caso contrario.

Por otra parte, el valor de referencia introduce mejoras en relación con otros principios constitucionales del sistema tributario, como son los de igualdad y generalidad. Así, bajo el sistema anterior, los contribuyentes con menor información o menor capacidad para impugnar las comprobaciones de valor padecían una carga tributaria muy superior a la de los que interponían las correspondientes reclamaciones.

Adicionalmente, también se producirán ganancias desde el punto de vista de la eficacia y eficiencia administrativa, una vez que el sistema de comprobación de valor había colapsado por absoluta imposibilidad de cumplir con la totalidad de los requisitos exigidos por la jurisprudencia para su motivación.

4. Las dudas acerca de la constitucionalidad de la definición de la nueva base imponible de los impuestos patrimoniales

Otra cuestión no menos polémica son las dudas acerca de la constitucionalidad del valor de referencia, dada la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, relativa al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU), en la medida en que aquél constituye un método objetivo de determinación de la base, sin que se prevea un método directo alternativo.

A la hora de alcanzar alguna conclusión sobre este tema, debe tenerse en cuenta que la STC 182/2021 no sólo admite la constitucionalidad del tributo cuando se prevé una estimación directa como alternativa a la objetiva, sino también cuando, sin esta doble posibilidad, la objetiva determina rentas medias, según lo previsible. Así, para la citada Sentencia, la regulación

inicial del IIVTNU era constitucional, porque se aprobó en un escenario de continuas alzas en los precios de los terrenos. Es la crisis del sector inmobiliario la que, a partir de determinado momento, impidió presumir, sin tacha de constitucionalidad, que los terrenos registraban siempre incrementos de valor. Solo desde entonces, una vez rota la razonabilidad del método de cálculo por la evolución del sector inmobiliario, se hacía necesaria la introducción de una estimación directa.

Partiendo de esta doctrina, parece que el valor de referencia cumple con el parámetro de constitucionalidad. Así, al estar obtenido a partir de los precios comunicados de las compraventas realizadas, puede afirmarse que refleja, bajo un patrón de razonabilidad, el valor de los inmuebles.

Finalmente, es preciso tener en cuenta que existen otros tributos objetivos en nuestro sistema, como son los Impuestos sobre Bienes Inmueble y sobre Actividades Económicas, así como regímenes de valoración también objetivos, como el de imputación de rentas inmobiliarias o la valoración de las rentas en especie, ambos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

En todo caso y como alternativa al régimen actual, tal vez se podría haber optado por la que fue la primera solución proyectada, consistente en atribuir al valor fijado por la DGC, la función de constituir una mera referencia -de ahí la denominación que ha quedado- para orientar, sin riesgo de comprobación, las declaraciones de los sujetos pasivos. Esto es, se trataría de que el valor de referencia sustituyera a los valores orientativos publicados hasta el momento por las Comunidades Autónomas, pero sin llegar a constituir, por sí mismo, la base imponible del tributo. Es posible que la figura, así configurada, habría provocado una adaptación espontánea del comportamiento de los contribuyentes al valor de referencia, reduciendo las comprobaciones de valor.

5. Estanqueidad o unicidad valorativa

Una duda que plantea la introducción del valor de referencia es la de si vamos o no a un escenario de unicidad valorativa, esto es, si aquél despliega sus efectos en la imposición directa sobre la renta. En concreto, puede plantearse si debe tomarse en cuenta a efectos del cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF. Desde un punto de vista de la configuración normativa del sistema, no parece que deba ser así, toda vez que el art. 35.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se remite al importe real de la operación, considerando como tal el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al valor de mercado.

Siendo lo anterior cierto, no lo es menos que es posible que el valor de referencia se traslade, por la vía de hecho y a través de las propias declaraciones de los contribuyentes, al IRPF y a los Impuestos sobre la Renta de No Residentes y sobre Sociedades.

De lo que no cabe duda es de que el concepto tiene cierta fuerza expansiva, ya que, por ejemplo, se ha incorporado al art. 314 de la Ley del Mercado de Valores y al Impuesto sobre el Patrimonio, en este último caso, a partir del momento en que se produzca la primera transmisión del inmueble, posterior a la entrada en vigor de la Ley 11/2021.

6. La comprobación de los valores declarados por los sujetos pasivos

Otro tema que debemos plantearnos es el de la comprobación de los valores declarados por los sujetos pasivos, tanto para los casos en que exista valor de referencia como en los que no. En los primeros, las Administraciones autonómicas emplearán el procedimiento de comprobación limitada para rectificar la base imponible declarada cuando no se acomode al valor de referencia. Y ello, dadas las limitaciones impuestas jurisprudencialmente al de verificación de datos. Es posible que en estos casos pueda proceder la imposición de sanciones por declarar un valor inferior al de referencia.

Para los casos en que no existe valor de referencia, las Comunidades Autónomas seguirán prestando asistencia a los contribuyentes, ya sea mediante la publicación de las tradicionales tablas de coeficientes aplicables a los valores catastrales, o bien mediante la tasación individualizada y vinculante prevista en el art. 90 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

7. La impugnación del valor de referencia

El último de los aspectos tratados y uno de los más polémicos es el de la impugnación del valor de referencia. Bajo el escenario normativo creado por la Ley 11/2021, parece evidente que la impugnación se refiere a deficiencias o errores en la fijación del valor de referencia, no a si éste se acomoda al valor de mercado.

Desde esta perspectiva, los procedimientos de revisión de la situación catastral ofrecen un cauce idóneo para ajustar el valor de referencia a la realidad y que se pueden y deben utilizar antes de que se produzca la transmisión. Es más, el acomodo del Catastro a la realidad física, económica y jurídica es un deber para todos los titulares de los inmuebles y para la DGC, que puede iniciar los procedimientos de oficio.

Entrando ya en los problemas derivados de la impugnación, parece una incoherencia que el sujeto pasivo del impuesto, el adquirente, no tenga acceso al informe de motivación del valor de referencia que ha creado la DGC. Dicho informe no es de acceso libre, sino que está restringido al titular catastral. Siendo esto cierto, no lo es menos que lo lógico es que, tratándose de un negocio entre dos particulares, lo normal será que el vendedor traslade al comprador el referido informe de motivación. Incluso, puede articularse -y la DGC lo está estudiando- que el comprador lo pueda solicitar directamente, contando con la autorización del titular catastral.

En todo caso, lo que parece evidente es que al adquirente, sujeto pasivo, hay que darle la oportunidad de impugnar el valor de referencia en el momento en que entra en escena, so pena de generar indefensión. En realidad, no parece que dicha circunstancia deba ser un problema real. Desde el mismo momento de la compraventa el adquirente se convierte en titular catastral y, por tanto, ya puede actuar sobre la descripción catastral del inmueble en cuestión

Un problema que se puede plantear también se deriva de los diferentes informes a cargo de la DGC que se prevén en la normativa. Así, en caso de rectificación de la autoliquidación o de recurso de reposición habrá ya un primer informe preceptivo vinculante. Y, con posterioridad, como consecuencia de la interposición de una reclamación económico-administrativa, puede generarse un segundo informe si así lo solicita la Administración. Ello determina que puedan darse casos de contradicción entre ambos informes, de generación de una incongruencia entre dos informes, teniendo ambos el carácter de vinculante.

A los órganos económico-administrativos se les presenta un escenario de cierta incertidumbre, que no van a poder seguir un criterio elaborado por el TEAC, ya que tardará en producirse su formación. Sería bueno que, al menos, procedan a coordinarse interna e informalmente.

Para finalizar, el criterio de los órganos económico-administrativos es el de no admitir la aportación de pruebas periciales. No obstante, pueden existir casos extremos en el que los inmuebles presenten particularidades muy señaladas -p.ej., una excesiva pendiente del terreno o una fractura en una fachada- que determinen que el valor de referencia no capte debidamente su valor. En estas situaciones, es posible que los tribunales de justicia admitan la aportación de prueba. Y si eso sucede, los órganos económico-administrativos no tendrán otra opción que seguir el criterio del Tribunal Superior de Justicia.

INFORME III/2022

SOBRE SOBRE LOS EFECTOS DEL CRITERIO DE LOS TEAR EN LOS ÓRGANOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

1. Introducción

El Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente, en su reunión de 18 de mayo de 2022, acordó la elaboración del presente informe sobre los efectos del criterio de los tribunales económico-administrativos regionales (TEAR) y locales (TEAL) en la actuación de los órganos de aplicación de los tributos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

Dicho informe trae causa de un expediente de disconformidad interna (art. 10.4 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre) en el que se plantea si un órgano de gestión tributaria debe seguir el criterio reiterado del TEAR (avalado por el Tribunal Superior de Justicia de su ámbito territorial) o puede separarse de aquel, puesto que las resoluciones de los TEAR (y TEAL) no son vinculantes para los órganos de aplicación de los tributos.

La cuestión relativa a los efectos de la doctrina y criterios de los tribunales económico-administrativos sobre los órganos de aplicación de los tributos, siendo una cuestión de indudable interés y trascendencia práctica, ha sido escasamente abordada de forma monográfica en la literatura tributaria. Es, asimismo, una materia compleja que presenta múltiples derivadas. Sin embargo, el objeto de este informe se limita a abordar una de ellas, la referente a en qué situaciones los órganos de aplicación de los tributos deben tener en cuenta lo resuelto por los TEAR o TEAL en sus actuaciones.

2. Aproximación al principio de unidad de criterio en el ámbito tributario

La materia objeto de este informe está directamente relacionada con la articulación de mecanismos de unificación de criterios interpretativos, especialmente relevante en el ámbito tributario -con una organización administrativa dispersa y compleja-, para garantizar el derecho fundamental a una aplicación de la ley igual para todos los ciudadanos.

El principio de unidad de criterio que debe presidir la actuación de la Administración no tiene una existencia autónoma, pero encuentra su fundamento en principios esenciales, constitucionales y legales, de nuestro ordenamiento jurídico[23], tales como la igualdad en la aplicación de la ley (arts. 14 y 31.1 CE), la seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), la buena fe [art. 3.1 e) Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público -RJSP-], y la eficacia, eficiencia y coordinación administrativa [art. 103 CE y art. 3.1 j) LRJSP].

De hecho, la exposición de motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) apunta como principales objetivos reforzar las garantías de los obligados tributarios y la seguridad jurídica, lo que puede realizarse impulsando la unificación de criterios en la actuación administrativa. Con una finalidad distinta pero no alejada de esta, se cita la sentencia del Tribunal Constitucional 116/1994, de 18 de abril, donde se afirma que "el sistema tributario

[23] LÍVIO GOMES, M., *Instrumentos para la unificación de criterios administrativos en materia tributaria*, Atelier, Barcelona, 2011, p. 44.

debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles" (FJ 5º). Más adelante, destaca algunos de los instrumentos al servicio de la unidad de criterio, como el carácter vinculante de las consultas tributarias escritas o la creación del recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina, subrayando que este último complementa el "carácter vinculante de las consultas tributarias para hacer efectiva la unificación de criterios en la actuación de toda la Administración tributaria".

Ciñéndonos al ámbito exclusivamente estatal, el articulado de la LGT contempla distintas herramientas para la consecución de la unidad de criterio interpretativo, como la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas que corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a la Dirección General de Tributos -DGT- (art. 12.3 LGT); las contestaciones a consultas tributarias escritas a cargo de la DGT (arts. 88 y 89 LGT); la doctrina vinculante del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- (art. 239 LGT); el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 LGT) y el ya mencionado recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina (art. 243 LGT). Al margen de la LGT, no puede ignorarse que la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público reconoce la posibilidad de los órganos administrativos de dirigir las actividades de sus órganos jerárquicamente dependientes mediante instrucciones y órdenes de servicio (art. 6).

Como puede fácilmente deducirse de la anterior enumeración, existen distintas autoridades administrativas con la capacidad legalmente reconocida de interpretar las leyes tributarias e imponer sus criterios a los órganos encargados de aplicar los tributos. No es extraño que no siempre sus interpretaciones sean coincidentes, por lo que, en caso de discrepancias o conflicto, deben articularse instrumentos que aclaren qué interpretación debe prevalecer[24], atendiendo, por ejemplo, a los criterios jerárquico, orgánico, material o funcional.

3. Instrumentos para la unificación de criterio administrativo en los procedimientos de revisión económico-administrativa

En este apartado se analizan brevemente las posibilidades de unificación de criterio a través de la revisión económico-administrativa. A efectos expositivos es oportuno diferenciar entre la "doctrina" y los "criterios" establecidos por los órganos a los que se encomienda la función revisora de los actos y resoluciones tributarios.

3.1. Doctrina vinculante del Tribunal Económico-Administrativo Central

Conforme al art. 239.8 de la LGT, la "doctrina" vinculante es aquella que "de modo reiterado" establece el Tribunal Económico-Administrativo Central. Aunque el precepto no define qué se entiende por "reiterado", existe consenso en admitir que se trata de un criterio jurídico repetido sobre la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que se refleja en la resolución de al menos dos reclamaciones. Esta doctrina reiterada vincula al resto de los tribunales económico-administrativos (TEA), así como -tras la

[24] CAYÓN GALIARDO, A., "La unidad de criterio interpretativo en la aplicación de las normas tributarias", *Revista Técnica Tributaria*, nº 69, 2005, p. 14.

modificación realizada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre- a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía y a la Administración tributaria, no solo del Estado, sino también de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía. La mencionada doctrina reiterada del TEAC se recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos y se publicará según lo dispuesto en el art. 86.2 LGT.

La LGT recoge otros dos supuestos que también pueden considerarse "doctrina", los cuales no producen otros efectos que la mencionada función unificadora de criterio, sin afectar a la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida.

El primero de ellos es el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 LGT). Pueden interponerlo los centros directivos de la Administración tributaria (Directores Generales del Ministerio de Hacienda, Directores de Departamento de la AEAT y órganos equivalentes o asimilados de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia) contra las resoluciones dictadas por los TEAR y TEAL y por los órganos económico-administrativos de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso ordinario de alzada (y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia), cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros TEA del Estado o de los órganos económico-administrativos de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía[25].

No obstante, el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio también puede instarse de oficio, por iniciativa propia del Presidente o la Vocalía Coordinadora del TEAC o a propuesta de cualquiera de los vocales del TEAC o de los presidentes de los TEAR o TEAL en dos supuestos: (i) cuando existan resoluciones de los TEAR o TEAL que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros tribunales económico-administrativos; o (ii) se trate de criterios que "revistan especial trascendencia".

El segundo es el recurso extraordinario para la unificación de doctrina (art. 243 LGT). De acuerdo con este precepto, el Director/a General de Tributos u órgano equivalente autonómico podrá impugnar las resoluciones en materia tributaria dictadas por el propio TEAC, por estar en desacuerdo con el contenido de las mismas. Para resolver este recurso se ha creado, en el seno del TEAC, la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, compuesta por el Presidente del TEAC, que la presidirá, tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos, el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, el Director General o el Director del Departamento de la AEAT del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente (cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano

[25] Conforme a la doctrina del TEAC, una resolución se entiende "gravemente dañosa y errónea" cuando, además de ser patente o manifiesto el error padecido por el TEAR vulnerando normas legales concretas y dañando el interés general, el error alegado es susceptible de reiteración, es decir, tiene carácter de generalidad. Este recurso extraordinario se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución del TEAR hubiera podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o valoraciones jurídicas, solo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente (entre otras, resoluciones de 28 de julio de 2004, RG 345/2002; de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/2008, FJ 2º; y 24 de septiembre de 2019, RG 4087/2017, FJ 1º).

dependiente de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía, las referencias al Director General de la AEAT y al Director General o Director del Departamento de la AEAT del que dependa el órgano que emitió el acto deben entenderse efectuadas a los órganos equivalentes o asimilados de las CCAA o Ciudades con Estatuto de Autonomía).

La resolución de estos dos recursos extraordinarios respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable. Dicha doctrina vinculará a los órganos de revisión en vía administrativa y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía. El propio TEAC se ha pronunciado expresamente sobre los efectos de su doctrina reiterada y sobre el criterio plasmado en la resolución del recurso de unificación de criterio, recordando que "los criterios que obligatoriamente tienen fuerza vinculante para todos los órganos ya sean estatales o autonómicos, encargados de la aplicación de los tributos y asimismo de la función de revisión, son los expresados por el Tribunal Económico-Administrativo Central"[26]; y aclarando de forma reiterada, en concreto respecto de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, que los criterios que se fijen una sola vez, ya sea estimando o desestimando este tipo de recursos, tendrán carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía[27].

3.2. Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales

El criterio emanado de los tribunales económico-administrativos regionales y locales no vincula a los órganos de aplicación de los tributos de la Administración tributaria, ni siquiera a los que tienen su sede en el ámbito de la competencia territorial de aquellos. La vinculación alcanza solo al propio tribunal, pues si el criterio emana del Pleno vincula a las Salas, y si procede de las Salas vincula a los órganos unipersonales.

La regulación contenida en el art. 239.8 LGT no ha merecido el juicio favorable de alguna doctrina, al considerar que los órganos de aplicación periféricos deberían estar obligados a seguir el criterio reiterado del correspondiente TEAR o TEAL, lo que contribuiría a reducir la conflictividad, sobre todo en materias en que es difícil que llegue a existir doctrina del TEAC, coadyuvando asimismo a reducir la litigiosidad en asuntos repetitivos. Si algún criterio de los TEAR o TEAL se considerase erróneo, podría emplearse el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, estando legitimados para instarlo los órganos directivos del Ministerio de Hacienda, de las Comunidades Autónomas y de la AEAT[28].

La propuesta de dar al criterio de los tribunales regionales y locales eficacia *ad extra* exigiría la realización de cambios normativos, procediendo a su reconocimiento expreso en la propia Ley General Tributaria. Además, habría que hacer frente a los problemas de la posible aparición de discrepancias entre los diferentes TEAR y TEAL, lo que llevaría a los órganos de aplicación de los

[26] Resoluciones del TEAC de 29 de septiembre de 2011 (RG 00/00591/2010/00/00), FJ 5º; de 10 de septiembre de 2015 (RG 00/04185/2014/00/00), FJ 2º.

[27] Resoluciones del TEAC de 10 de septiembre de 2015 (RG 00/04185/2014/00/00), FJ 2º; de 5 de julio de 2016 (RG 00/06112/2015/00/00), FJ 3º.

[28] PÉREZ TORRES, E., en R. Huesca Boadilla (coord.), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, pp. 1623-1624.

tributos a estar vinculados por resoluciones que aplican criterios distintos y contradictorios hasta que se pronuncie el TEAC[29].

4. Los efectos del criterio de los TEAR sobre los órganos de aplicación de los tributos y el principio de buena administración

El hecho de que el criterio de los TEAR o TEAL no sea vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, no significa que estos no puedan y deban, en determinados casos, seguir los criterios plasmados en las resoluciones de los citados órganos de revisión, como plasmación del principio de buena administración y garantía de los derechos de los obligados tributarios.

La Constitución de 1978 no alude directamente al principio de buena administración, pero existe consenso doctrinal y jurisprudencial en admitir su reconocimiento implícito principalmente en los artículos 9.3 (principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad) y 103.1 (principios de objetividad, coordinación y eficacia de las Administraciones públicas) -aunque también se alude en ocasiones a los artículos 31.2 (principios de economía y eficiencia) y 106 (control judicial de la legalidad de la actuación administrativa) de la Constitución-, así como en el artículo 3.1 e) de la LRJSP, vinculándolo a los principios de buena fe y confianza legítima.

Este principio está teniendo un protagonismo creciente en el control judicial de la actividad de la Administración tributaria. En la jurisprudencia del Tribunal Supremo el principio de buena administración se emplea, entre otros supuestos, para dar respuesta a problemas generados por vacíos o silencios normativos o por una defectuosa o incompleta regulación de los procedimientos aplicables. En estos casos, el principio de buena administración muestra su potencial "para hacer justicia en el caso concreto, especialmente eficaz en los supuestos en que no existe una clara vulneración del ordenamiento jurídico-tributario"[30], permitiendo interpretar las normas jurídicas y exigiendo un modo de conducirse a la Administración tributaria que haga más efectivos los derechos en juego, evitando efectos indeseados o absurdos, no solo para el administrado, sino también para lo que debe entenderse como una Administración eficiente y con vinculación plena a los mandatos constitucionales[31].

En palabras del Tribunal Supremo, el principio de buena administración implícito en nuestra Constitución "no constituye una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene -debe tener- plasmación efectiva y lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos"[32].

---

[29] RUIZ TOLEDANO, J. I./RUIZ GONZÁLEZ, L. J., "Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica", en P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz (dirs), *La revisión de actos en materia tributaria*, Lex Nova-Thomson Reuters, Valladolid, 2016, pp. 211-212.

[30] Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., "El principio de buena administración en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 186, 2020, pp. 16 y 36.

[31] CUDERO BLAS, J., "El principio de buena administración en la reciente jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en materia tributaria", *Anuario del Buen Gobierno y de la Calidad de la Regulación 2019*, p. 93.

[32] STS de 15 de octubre de 2020, rec. cas. núm. 1652/2019, FJ 3º; asimismo, STS de 29 de octubre de 2020, rec. cas. núm. 5442/2018, FJ 6º.

En su faceta procedimental, el principio de buena administración va más allá del respeto escrupuloso de la legalidad, exigiendo un procedimiento administrativo (y tributario) justo desde la perspectiva jurídica, es decir, un procedimiento en el que la actuación administrativa se desenvuelva con la debida diligencia o el debido cuidado para garantizar una decisión congruente y proporcionada, fruto de una racional ponderación (expresada a través de una adecuada motivación), así como la tutela efectiva de los derechos y garantías de los particulares. En palabras del Tribunal Supremo, le es "exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente"[33].

En esta línea, el Consejo recuerda, asimismo, la importancia de la motivación como una garantía instrumental del derecho de defensa y una manifestación del principio de buena administración. Así, la STS de 19 de octubre de 2015 (rec. cas. 168/2014) subraya "la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario", si bien advierte que "la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión", pues "la obligación de motivación no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas" (FJ 2º).

En efecto, es una obligación de todo órgano administrativo motivar adecuadamente sus actuaciones, de forma que si el órgano de aplicación de los tributos fuera conocedor de un criterio o razonamiento de un TEAR o TEAL, que no fuera aislado, sino consolidado por su reiteración, una adecuada motivación de las actuaciones exigiría que el órgano de aplicación de los tributos hiciese mención a ese criterio o razonamiento consolidado, apartándose del mismo solo si fuera capaz de ofrecer otro criterio o razonamiento fundamentado.

Sobre la base de lo expuesto, a juicio de este Consejo, la exigencia de una adecuada motivación impide que el órgano de aplicación de los tributos emplee como única motivación de su actuación que el criterio del TEAR (o TEAL) no le vincula.

Siendo posible, por tanto, una actuación del órgano de aplicación de los tributos con un criterio contrario al seguido por el TEAR o TEAL, cabe plantearse qué posibilidades de actuación, dentro de las ofrecidas por el ordenamiento jurídico, son más respetuosas con el principio de buena administración y contribuirían a reducir una litigiosidad excesiva o innecesaria. A estos efectos, cabe identificar esencialmente dos escenarios.

El primero es aquel en que la actuación del órgano de aplicación de los tributos no viene impuesta por la existencia de un criterio previo de la Dirección General de Tributos que le vincula. En este caso, si bien cabría que en actuaciones subsiguientes el órgano de aplicación de los tributos se apartase del criterio del TEAR o TEAL con una adecuada motivación, el Consejo considera que la pauta de conducta administrativa más aconsejable si nos encontramos ante un debate de criterio sería informar al Director/a del correspondiente Departamento de la AEAT para que se estudie la posible interposición de un recurso de alzada para la unificación de criterio, si se entiende que el criterio del TEAR es gravemente dañoso y erróneo.

[33] STS de 17 de abril de 2017, rec. cas. núm. 785/2006, FJ 3º.

El segundo escenario es aquel en que la actuación del órgano de aplicación de los tributos viene impuesta por la existencia de un criterio previo de la Dirección General de Tributos que le vincula.

De nuevo en este caso es aconsejable el planteamiento del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, si bien la interposición del recurso podría asimismo realizarse por el Director/a de la Dirección General de Tributos, en cuanto órgano al que le es atribuible el criterio que sigue el órgano de aplicación de los tributos y que resulta directamente afectado, en cuanto contrariado, por el TEAR o TEAL.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que el TEAR o TEAL hubiera aplicado un criterio distinto al contenido en resoluciones de otro tribunal económico-administrativo y tanto si la regularización viene o no impuesta por la existencia de un criterio previo de la DGT, la unificación de criterio podría ser asimismo propuesta directamente por el TEAR, TEAL o TEAC de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo de la letra d) del art. 229 de la LGT.

El TEAC asimismo podrá proponer la unificación de criterio si estima que concurre el supuesto de especial trascendencia a que se refiere dicho artículo.

En cualquiera de los dos escenarios, cuando penda un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, y dado que no está prevista legalmente la suspensión o interrupción de los plazos tanto de prescripción como de duración de los procedimientos de aplicación de los tributos, el Consejo entiende que no podría considerarse contrario a ningún principio que, hasta que no recaiga resolución, los órganos de aplicación de los tributos pudieran proseguir con sus actuaciones (iniciando o continuando procedimientos, según el caso).

INFORME IV/2022

SOBRE LA MEJORA DE LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

5. Presentación

El 8 de noviembre de 2022 se celebró la cuarta sesión del Foro de debate técnico IEF/CDC, entre los representantes de las asociaciones y colegios profesionales y la Administración tributaria. En este caso, el objeto fue la mejora y agilización de la vía económico-administrativa, contando con la participación del Presidente y la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC).

Para el Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC), la mejora de la vía económico-administrativa constituye un elemento esencial, por varias razones, de las que queremos destacar dos. En primer lugar, ya que en la actualidad no puede afirmarse que se cumplan, en todos los casos, los plazos de resolución de las reclamaciones. Estas demoras en los plazos de resolución afectan a los derechos de los contribuyentes, que deberían tener un derecho efectivo a obtener una resolución de su pretensión en plazos razonables. En segundo lugar, el buen funcionamiento de esta vía revisora es la mejor garantía de seguridad jurídica y certeza para los contribuyentes. Así lo hemos puesto de manifiesto en nuestro reciente "Informe sobre los efectos del criterio de los TEAR en los órganos de aplicación de los tributos", donde, ante la discrepancia de criterio entre los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (en adelante, TEARs) y los órganos de aplicación de los tributos, abogamos por la necesidad de unificación de criterio y la correcta motivación de los actos administrativos.

En atención a lo anterior, el CDC considera conveniente realizar un Informe que exponga la situación actual y las modificaciones y mejoras que se están poniendo en marcha en los Tribunales, recogiendo, asimismo, las inquietudes que expresaron en el Foro los representantes de las asociaciones y colegios profesionales.

En el citado Foro, además de estas reformas concretas a implantar en el corto plazo, también se realizó una reflexión más general sobre el futuro de la justicia administrativa en nuestro país. En esa reflexión, incluso se llegó a esbozar por el Vocal de este CDC D. José Andrés Rozas Valdés, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UAB, una propuesta para integrar a los órganos económico-administrativos en el Poder Judicial, convirtiéndose en una primera instancia, tras un recurso de reposición preceptivo en la vía administrativa, consiguiéndose la doble instancia en la vía judicial.

No obstante, este tipo de planteamientos, siendo muy valiosos, exigen reformas de calado, no sólo en la normativa tributaria, sino en la reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa y del Poder Judicial. Por ello, el CDC entiende que, debiendo realizarse estas reflexiones de futuro, merece la pena, de manera simultáneo, centrarse en los aspectos concretos donde se puede conseguir una agilización de la vía económico-administrativa y un refuerzo de su función unificadora de criterio.

A ello dedicamos las siguientes páginas, donde no sólo recogemos la exposición realizada por parte del TEAC, sino también reflejamos algunas de las ideas y sugerencias formuladas por colegios y asociaciones, que son compartidas por el CDC.

6. La disminución de la pendencia

Hasta hace bien poco tiempo, no era inusual reclamaciones económico-administrativas que, entre sus dos instancias, tardaran en resolverse seis o siete años. Se trataba, sin lugar a dudas, de un problema de medios, tanto humanos como materiales.

En cuanto a los medios personales, la carencia no procede solo del número de plazas asignadas a los Tribunales, sino, sobre todo, de las diferencias retributivas que producen en relación con los puestos en los órganos de aplicación de los tributos. Ello hace muy difícil conseguir el óptimo, que no es otro que mejorar la pendencia y los plazos de resolución contando en los Tribunales con el personal más especializado y experimentado.

Ante esta situación, la única vía factible, por la que se ha optado, era incorporar a los TEARs a funcionarios jóvenes, salidos de la Escuela de Hacienda Pública, que reforzaran a dichos órganos, mediante tareas de apoyo. Son funcionarios aún necesitados de experiencia, pero a los que se les proporciona formación, incluyendo, claro está, el estudio de los criterios consolidados del TEAC. Dicha formación permite a estos funcionarios desarrollar trabajos para los Tribunales, elaborando borradores de resoluciones que luego se someten a la Sala y que son corregidos y revisados cuantas veces sean necesarias.

Esta forma de actuar ha permitido agilizar las resoluciones, pasando la pendencia en los TEARs de 340.000 a 175.000 reclamaciones, aproximadamente. En algunos Tribunales, como el de Madrid, se ha pasado de una pendencia de 65.000 a 28.000 resoluciones, esperando que pueda resolver en plazo ya el año próximo.

Es cierto que dichas mejoras han incrementado el número de las alzadas al TEAC, desplazando, en parte, el cuello de botella. Pero lo cierto es que en estos momentos se están resolviendo muchos de los recursos interpuestos en 2021 y, en algunas vocalías, de los de 2022. Por ello mismo, el siguiente objetivo será conseguir que el TEAC resuelva dentro de plazo.

Desde las asociaciones y colegios se valora de manera muy positiva esta reducción de la pendencia, que es perceptible en el ejercicio diario de la profesión. No obstante, el apoyo de personal tan joven debe tomarse como una medida transitoria y debe tenerse en cuenta que, en tales situaciones, es posible que padezca la calidad de las resoluciones. A largo plazo –y ésta es también una opinión compartida por el CDC-, debe garantizarse que las plazas asignadas a los Tribunales presentan el atractivo necesario para incorporar a los funcionarios más expertos y especializados.

7. Modernización de los Tribunales y unificación de criterio

Con la colaboración del Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Tributaria (en adelante, DIT) se está desarrollando un trabajo de modernización de los Tribunales, que permita mejorar los expedientes electrónicos, eliminar el papel y conseguir una tramitación más ágil de las reclamaciones económico-administrativas.

Este proceso de modernización permitirá también realizar avances importantes en la labor de difusión y unificación de criterios, en particular, posibilitando un incremento en la publicación en DYCTEA de resoluciones de los TEARs.

No obstante, hay que ser consciente, en este aspecto, que el proceso de “blanqueo” de las resoluciones económico-administrativas es mucho más complejo que el de las judiciales. Convertir en anónima una resolución no es una operación automática, sin que debe hacerse

manualmente sopesando el nivel de anonimización obligado con el necesario entendimiento de la resolución. De hecho, esta fase requiere de una primera intervención de sustitución de datos reales por datos anónimos -no simplemente un borrado de datos- y una posterior labor de revisión por persona distinta. La Administración tributaria tienen un deber de anonimización muy superior al del poder judicial, de forma que en la publicación de las resoluciones de los TEAs se ha de aplicar no solo la norma general de protección de datos personales de personas físicas (LO 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales) sino la especialidad de su propia normativa recogida en los artículos 87.2 y 95 de la Ley 58/2003, General Tributaria; artículos que implican la supresión de *toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten* sin distinguir las personas físicas de las jurídicas), exigiendo garantizar la confidencialidad de la información tributaria, algo muy distinto y mucho más complejo que suprimir nombres de contribuyentes. Como consecuencia de lo anterior, hasta el momento no se ha conseguido del mercado ningún programa que permita realizar ese proceso de manera automatizada, lo que obliga a desarrollar un proceso manual.

En cuanto a la unificación de criterio, la colaboración con el DIT va a permitir crear una base única de conocimiento para dar a conocer los criterios vinculantes del Tribunal Supremo, del TEAC, de la Dirección General de Tributos, de los TEARs cuando no exista doctrina vinculante del TEAC, y de la AEAT cuando no exista criterio o doctrina vinculante. Este aspecto es muy valorado por las asociaciones y colegios profesionales, así como para el propio CDC, para los que la inmediatez en la comunicación de la doctrina resulta esencial y permitirá depurar los actos de aplicación de los tributos.

También se resalta por parte de las asociaciones que deben utilizarse estos mecanismos para hacer mejores análisis de la litigiosidad, evaluando cuál es la causa cuando, en ciertas materias, se registran altos índices de estimaciones.

8. Mejoras en la eficiencia de las resoluciones: medidas cautelares y solicitudes de suspensión

Los esfuerzos de los Tribunales se van a centrar también en mejorar la eficiencia en dos tipos de resoluciones, donde el plazo de resolución se revela fundamental. En primer lugar, nos referimos a las reclamaciones dirigidas contra las medidas cautelares, donde los plazos actuales de resolución, muy extensos, privan de sentido a los recursos. Así tuvo ocasión de señalarlo ya este CDC en su “Propuesta de mejora de los procedimientos de declaración de la responsabilidad tributaria”. El objetivo es que el próximo año tales recursos se resuelvan con mayor celeridad que actualmente.

En segundo lugar, el esfuerzo de resolución temprana se centrará en las solicitudes de suspensión, donde el alargamiento excesivo de los plazos causa perjuicios a la Administración tributaria.

Estos avances, sin embargo, están también condicionados por el proceso de modernización de los Tribunales, ya que exigen que los Tribunales puedan identificar tempranamente el contenido de la reclamación, dirigida contra una medida cautelar, o la existencia de una solicitud de suspensión.

9. Pleito testigo

La mayor novedad que se va a producir en el futuro inmediato es la creación de los denominados "pleitos testigo". Es una técnica procesal, ya reconocida para la vía judicial en el art. 37.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa[34], que permite agrupar las reclamaciones en las que exista idéntico objeto, para resolver una de ellas, sentando criterio de manera ágil y, seguidamente, aplicar la doctrina a los demás asuntos.

Esta forma de proceder acelerará la tramitación de estos asuntos que presentan identidad de objeto, mejorando el acceso a la vía contencioso-administrativa, en caso de desestimación o accediendo rápidamente a una resolución favorable a los intereses del contribuyente, en otro caso. Por tanto, las ventajas para los obligados tributarios son evidentes.

Pero, además, presenta virtudes para la mejor aplicación de los tributos por parte de la Administración tributaria. Así, cuando ésta comienza una campaña sobre algún aspecto oscuro o sometido a discusión, resulta muy útil disponer rápidamente de un criterio del TEAC, al objeto de continuar con tales actuaciones o, por el contrario, reorientar las comprobaciones. En definitiva, constituye una herramienta esencial para la mejor planificación y ejecución de las actuaciones de control.

En este proyecto, se están estudiando las posibles alternativas para que también los propios contribuyentes dispongan de cierta iniciativa para la selección de los asuntos que se integren en esta técnica procesal. Así, cabe que los obligados se dirijan al CDC para que éste analice temas urgentes y que requieren un pronunciamiento rápido del TEAC. Otra posibilidad, no excluyente de la anterior, sería acudir a los Foros que existen en el seno de la Agencia Tributaria. Por parte del CDC, sólo podemos mostrar nuestra total disposición para asumir la que sería una nueva función del organismo.

10. Planteamiento de cuestiones prejudiciales

Como sabemos, la STJUE *Banco de Santander* vedó la posibilidad de que los órganos económico-administrativos eleven cuestiones prejudiciales, dados los reproches de dicha resolución a la independencia de los Tribunales para poder considerarlos como "órgano jurisdiccional nacional".

Como ya puso de manifiesto el CDC en su "Informe sobre las consecuencias de la Sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020 (C-274/14) relativa a la incompetencia de los tribunales económico-administrativos para plantear cuestiones prejudiciales", estos inconvenientes podrían eliminarse garantizando la inamovilidad de los miembros de los Tribunales y a través de la supresión del recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

Desde el TEAC, estas medidas son valoradas de forma positiva, si bien son necesarias reformas legales para su implantación. Dichas reformas son apoyadas por el CDC, en el sentido que ya indicamos en nuestro "Informe 5/2020, sobre las consecuencias de la Sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020 (C-274/14) relativa a la incompetencia de los tribunales económico-

[34] "*2. Cuando ante un Juez o Tribunal estuviera pendiente una pluralidad de recursos con idéntico objeto, el órgano jurisdiccional, si no se hubiesen acumulado, deberá tramitar uno o varios con carácter preferente previa audiencia de las partes por plazo común de cinco días, suspendiendo el curso de los demás hasta que se dicte sentencia en los primeros*"

administrativos para plantear cuestiones prejudiciales”[35], así como por las asociaciones y colegios profesionales.

11. Reorganización de medios humanos en los Tribunales

Por último, desde el TEAC se está diseñando la composición ideal de los TEARs, que consiste en la creación de una plantilla fija que sea capaz de resolver en plazo. No obstante, la situación es muy heterogénea desde un punto de vista territorial. Así, hay Comunidades donde la plantilla está sobredimensionada y otras, en particular, las de mayor población, donde faltan plazas.

Por ello y con carácter transitorio, hay TEARs que están ayudando a otros a eliminar la pendencia. En la misma línea, también se están asignado especialistas por materia, que resuelven las reclamaciones sobre aquélla –p.ej., Catastro- en todo el territorio nacional. Ambos tipos de medidas cuentan con el apoyo normativo del art. 28.5 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

12. Otras cuestiones

A instancia de las asociaciones y colegios profesionales se trataron otros aspectos, algunos muy relevantes y que no queremos dejar de, al menos, dejar apuntados. En primer lugar, la escasísima utilización que, hasta el momento, se ha hecho de la vía prevista en el art. 235.3 de la LGT, que permitiría eliminar litigios. Deberían evaluarse las causas del fracaso de dicha medida, potenciando su utilización. En segundo lugar, la siempre problemática de la retroacción de actuaciones, que suele traducirse en la emisión de un acto administrativo prácticamente idéntico que el anulado, tras cumplir el trámite eludido. Esta cuestión, sin embargo, es ajena a los Tribunales, que se encuentran obligados a decretar la retroacción cuando aprecian el vicio formal. Finalmente, también se suscitó la posibilidad de que la vía económico-administrativa fuera voluntaria, si bien debe tenerse en cuenta que, posiblemente, tal medida agravaría la situación de los procesos judiciales, al suprimirse el filtro que suponen las reclamaciones económico-administrativas.

[35] Puede consultarse en el siguiente enlace: https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/Propuestas-Informes-CDC-1997-2022.pdf.

INFORMES 2023

INFORME I/2023

INFORME SOBRE PROPUESTA PARA COLABORACIÓN DEL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN LA APLICACIÓN DE LA TÉCNICA DEL PLEITO TESTIGO EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

1. Presentación

Como ya expusimos en nuestro Informe sobre la mejora de la vía económico-administrativa, la mayor novedad que se va a producir en aquélla en el futuro inmediato es la creación de un procedimiento de resolución de las reclamaciones económico-administrativas inspirado en la técnica de los denominados "pleitos testigo" (puede consultarse aquí:

https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/Informe-mejora-via-economico-administrativa.pdf.

Es una técnica procesal ya reconocida para la vía judicial en el art. 37.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que permite agrupar los recursos en los que exista idéntico objeto, para resolver uno de ellos, sentando criterio de manera ágil y, seguidamente, aplicar la doctrina a los demás asuntos.

Esta forma de proceder acelerará la tramitación de estos asuntos que presentan identidad de objeto, mejorando el acceso a la vía contencioso-administrativa, en caso de desestimación, o accediendo rápidamente a una resolución favorable a los intereses del contribuyente, en otro caso. Por tanto, las ventajas para los obligados tributarios son evidentes.

Pero, además, presenta virtudes para la mejor aplicación de los tributos por parte de la Administración tributaria. Así, cuando ésta comienza una campaña basada en un mismo criterio jurídico y que afectará a multitud de contribuyentes, resulta muy útil disponer rápidamente de un criterio del TEAC, al objeto de continuar con tales actuaciones o, por el contrario, reorientar las comprobaciones. En definitiva, constituye una herramienta esencial para la mejor planificación y ejecución de las actuaciones de control.

En este proyecto, se están estudiando las posibles alternativas para que también los propios contribuyentes dispongan de cierta iniciativa para la selección de los asuntos que se integren en esta técnica procesal. Así, cabe que los obligados tributarios, ya sean los propios reclamantes o asociaciones profesionales del sector, se dirijan al CDC para que éste analice de forma prioritaria asuntos que afectan a pluralidad de contribuyentes y que demandan un pronunciamiento rápido del TEAC.

En las páginas que siguen a continuación vamos a exponer las posibilidades de colaboración del CDC en esta materia, partiendo de la actual normativa reguladora de la institución, ya que, como veremos, aquélla puede articularse sin necesidad de modificación del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, RCDC). Todo ello sin desconocer que una regulación específica de esta materia en el RCDC otorgaría mayor seguridad y claridad. Pero aun para este escenario de modificación, las ideas que proponemos en las páginas que siguen son las que, a nuestro juicio, deberían guiar tal reforma.

2. Presupuestos asumidos por la presente propuesta en relación con las reclamaciones testigo

La presente propuesta únicamente tiene por objeto articular la posible intervención del CDC en el inicio de la tramitación de una reclamación bajo la técnica analizada, como forma de canalizar las más que probables solicitudes formuladas por los particulares. No pretende, por tanto, definir los requisitos o la regulación procedimental de las reclamaciones testigo. Se trata, simplemente, de una propuesta adjetiva, que podría aplicarse sea cual sea la configuración definitiva que se le atribuya a este tipo de reclamaciones.

No obstante, durante la discusión de la propuesta en el CDC se ha puesto de manifiesto la conveniencia de que, sin prejuzgar cuál vaya a ser su regulación en una eventual reforma de la LGT al respecto, sí explicitemos, al menos, cuáles son los presupuestos de los que partimos. Se trata de definir, a grandes líneas, la configuración ideal de las futuras reclamaciones testigo, como punto de partida de la presente propuesta.

En términos muy sintéticos, las asunciones de las que partimos son las siguientes:

2.1.—La implantación de las reclamaciones testigo requerirá la modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en particular, su art. 236, o la creación de un precepto específico a continuación de aquél— y del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

2.2.—De forma similar a lo que sucede en el procedimiento contencioso-administrativo, la decisión de tramitar una reclamación testigo corresponderá al TEAC.

Desde esta perspectiva, la función del CDC que analizamos no se traduce en otra cosa que en una mera propuesta sin efecto vinculante alguno. Eso sí, presenta la virtualidad de recoger y analizar, con carácter previo, las solicitudes de los obligados y el propio conocimiento de la realidad acumulado por el CDC, en el seno de un órgano de composición mixta y técnicamente habilitado para realizar esta tarea.

2.3.—Los requisitos para la tramitación de una reclamación testigo serán definidos de manera objetiva, tal y como sucede en vía contencioso-administrativa.

Dichos requisitos no serán otros que la existencia de una pluralidad de reclamaciones con identidad de hechos, circunstancias y fundamentos jurídicos.

2.4.—La Administración tributaria autora de los actos impugnados tendrá iniciativa para instar ante el TEAC la tramitación de una reclamación testigo.

Este presupuesto evita tener que aclarar, de forma reiterada, que la colaboración del CDC ni suplanta ni obstaculiza de ningún modo la iniciativa de la Administración tributaria. Se trata, simplemente, de una posibilidad que se añade a la anterior y la presupone. Su principal virtud es la de canalizar la iniciativa de los particulares, ya sea de manera individual o través de asociaciones profesionales.

2.5.—Como parece evidente, el propio TEAC tendrá siempre la iniciativa para tramitar una reclamación testigo, con independencia de que sea solicitada por la Administración o sugerida por el CDC.

Antes hemos dicho que la decisión de tramitar una reclamación testigo corresponde siempre al TEAC. Si ello es así, debe admitirse pacíficamente que dicha decisión puede adoptarse a iniciativa propia, sin que sea instada por ningún tercero.

2.6.—La futura regulación de las reclamaciones testigo garantizará la audiencia de los interesados.

Tal y como sucede en la normativa reguladora del proceso contencioso-administrativo, la decisión de tramitar una reclamación testigo se adoptará previa audiencia de los interesados. Y ello, como es lógico, sea cual sea la iniciativa que haya provocado la adopción de la medida.

3. Propuesta motivada por una sugerencia

Aclarados los presupuestos anteriores, podemos centrarnos ya en la presente propuesta, esto es, en la colaboración del CDC. A nuestro juicio, como ya decíamos, el RCDC ofrece una vía muy sencilla para instar la inclusión de determinado asunto en la técnica del pleito testigo. Nos referimos a la presentación de una sugerencia al CDC, introduciendo así el parecer de dicho órgano dotado de independencia funcional y aliviando a los órganos económico-administrativos de toda tramitación de la solicitud.

Una sugerencia de que determinado asunto se tramite como reclamación testigo entra dentro del ámbito de dicha figura que, de conformidad con el art. 7.2 del RCDC es "*la mejora de la calidad o accesibilidad de los servicios, el incremento en el rendimiento o en el ahorro del gasto público, la simplificación de trámites administrativos o el estudio de la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios, la realización de propuestas de modificaciones normativas, así como, con carácter general, la propuesta de 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*". Parece evidente que la técnica a la que nos referimos incrementa la calidad del servicio, su rendimiento e implica una simplificación de trámites.

Además, las sugerencias, a diferencia de las quejas, no requieren que sean presentadas por los que tengan la condición de interesados en el procedimiento. Dicha circunstancia abre la posibilidad de que aquéllas no sean formuladas exclusivamente por los reclamantes, sino también por asociaciones y colegios profesionales. La legitimación correspondería, por tanto, a "*todas las personas físicas o jurídicas, españolas o extranjeras, y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*" (art. 8.1 del RCDC).

En consecuencia, el procedimiento se iniciaría con la presentación de una sugerencia al CDC, justificando las razones por las que determinado asunto debe ser tratado como reclamación testigo, básicamente, por afectar a un número elevado de situaciones con idéntico objeto.

Dicha sugerencia debería ser tratada por el CDC como de especial trascendencia, a efectos de la aplicación del art. 14 del RCDC. Con arreglo al mismo, "*cuando concurran en las quejas y sugerencias razones debidamente justificadas de especial complejidad o trascendencia, o estas afecten a un gran número de personas o entidades, se podrán elevar propuestas en el ámbito del artículo 13 de este real decreto cuya tramitación se realizará en los términos que establezcan las normas de funcionamiento del Consejo*".

Esto es, tales sugerencias permiten al CDC, de conformidad con el art. 13 del RCDC, elaborar propuestas para ser elevadas "al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos o, en su caso, a otros órganos de la Secretaría de Estado –esto es, al TEAC– y al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para su toma en consideración". En consecuencia, las sugerencias sobre reclamaciones testigo finalizarán con una propuesta, dirigida al TEAC, sobre la inclusión o no del asunto en cuestión en dicho sistema de resolución.

En cuanto a su tramitación, el art. 23 de las Normas de Funcionamiento del CDC dispone que, para el caso de las sugerencias de especial trascendencia, "*la comisión permanente podrá proponer al Pleno el establecimiento de reglas comunes de tramitación que garanticen la agilidad, economía y eficacia en su resolución*". Dichas reglas comunes deberían ser similares a las que se siguen para la tramitación de las disconformidades en las quejas, si bien con algunos matices, a saber:

3.1.—*Una vez admitida la sugerencia, se atribuirá la ponencia a un vocal del CDC, para la formulación de una propuesta.*

Existen numerosas razones para que tales ponencias se atribuyan al vocal del CDC que haya sido designado como representante de los Tribunales Económico-Administrativos. Entre otras, la propia especialidad de la materia, así como su mejor conocimiento acerca de la posible concurrencia de los requisitos de las reclamaciones testigo.

3.2.—En el trámite de formulación de la ponencia, deberá recabarse el parecer de la Administración tributaria emisora del acto.

Aunque este trámite pueda suponer un alargamiento de los plazos, parece que la Administración autora del acto –a través del Departamento o Dirección General afectados– proporcionará datos relevantes acerca del cumplimiento de los requisitos necesarios para la tramitación de la reclamación testigo.

3.3.—Una vez formulada la propuesta, será sometida a la aprobación del Pleno del CDC.

Es preciso tener en cuenta que, para el caso de la Agencia Tributaria, no todos los Departamentos cuentan con representación en el Pleno. En caso de que se plantee una sugerencia que afecte a uno de los Departamentos ausentes, será invitado a la sesión un representante de aquél, en su condición de experto (art. 4.7 del RCDC).

3.4.—El procedimiento finalizará con la aprobación de una propuesta relativa a la inclusión o no del asunto en el sistema de resolución de reclamación testigo.

Dicha propuesta carece de efecto vinculante y será remitida, como ya hemos dicho, al Presidente del TEAC y a la Directora de la Agencia Tributaria, a través del Secretario de Estado de Hacienda.

Esta solución presenta, como inconveniente, cierta mayor carga administrativa para los contribuyentes, que deberían acudir a órganos distintos para la tramitación de su reclamación –órgano económico-administrativo– y para su tratamiento como reclamación testigo (sugerencia a través del CDC). No obstante, no parece que se trate de una carga excesiva. Ahora bien, sería necesario realizar una campaña informativa amplia acerca de esta nueva función a desarrollar por el CDC.

Por otra parte, sería conveniente que la regulación de las reclamaciones económico-administrativas contemplara expresamente la intervención del CDC en la selección de asuntos sometidos a la técnica del "pleito testigo"

4. Propuesta a iniciativa propia

Finalmente, no parece que deba descartarse, adicionalmente, la iniciativa del propio CDC, posibilidad prevista con carácter general para las propuestas por el art. 13 del RCDC.

Así, es frecuente que el CDC, a través de la recepción de quejas, detecte asuntos que se reiteran y que ponen de manifiesto problemas interpretativos que afectan a un gran número de

contribuyentes. De hecho, como consecuencia de ello se están produciendo unificaciones de criterio por parte del TEAC, a iniciativa de su vocal coordinadora, ex art. 229.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este sentido, podemos citar las resoluciones de 19 de enero de 2023, RG 7892/2022 y de 16 de febrero de 2023, RG 7887/2022.

Del mismo modo, la experiencia del CDC puede ser útil también para identificar asuntos que, estando impugnados en vía económico-administrativa, afectan a una pluralidad de interesados y que Wpresentan idéntico objeto.

Esta intervención se concretaría en una propuesta similar a la examinada en el apartado precedente, con la única diferencia de no venir provocada por una sugerencia.

INFORME II/2023

INFORME SOBRE EL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE CITA PREVIA EN LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y PROPUESTAS PARA SU MEJORA

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, en los últimos tiempos se ha desarrollado en nuestro país un clima contrario al sistema de cita previa en la Administración. Dicho estado de opinión se expresa a través de todos los medios públicos posibles, desde las redes sociales hasta las editoriales de algunos periódicos, llegando a concretarse en peticiones a los grupos políticos para que incorporen la supresión de la cita previa a los programas electorales. Incluso, se sostiene, en ocasiones, que el sistema es contrario a Derecho.

Desde el Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC), el debate anterior es muy relevante, por dos razones básicas. En primer lugar, ya que la Administración tributaria y, en particular, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) es la principal o una de las principales prestadoras de servicios de atención al ciudadano, situándose en una cifra aproximada de 5 millones de contribuyentes anuales atendidos con cita, sin perjuicio de otros servicios de información y asistencia que se prestan sin cita previa: Servicios de información y asistencia de atención inmediata: Rec@t, reciente servicio telefónico de llamada entrante, servicios ADI de atención inmediata (Click to call) servicio telefónico de ITB, servicio telefónico de Cita previa, atención de chats, herramientas de asistencia virtual, videoasistencia, informa +, solicitudes de información presentadas por escrito, etc.

En segundo lugar, porque la función del CDC es, precisamente, la tutela de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Y lo cierto es que, desde 2016, son frecuentes las quejas que presentan los contribuyentes, relacionadas con la cita previa. Así, tal y como se desprende de las Memorias del CDC, tales quejas han experimentado la siguiente evolución hasta la actualidad:

Quejas vinculadas a la cita previa[36]

Año	Número	%
2016	1.334	7,80%
2017	1.105	12,74%
2018	964	10,91%
2019	685	7,04%
2020	908	10,28%
2021	761	10,16%
2022	894	10,96%

[36] Se incluyen las quejas relacionadas con la cita previa incluidas bajo la rúbrica de “Asistencia”.

Como puede observarse, estamos ante un porcentaje de quejas que, sin ser muy elevado, permanece estable, a lo largo de los años, en una horquilla situada entre el 8 y el 10 por ciento, aproximadamente.

No obstante, no todas estas quejas constituyen un cuestionamiento del sistema de cita previo, en sí mismo considerado, sino que la mayor parte de las mismas se refieren a deficiencias en su funcionamiento concreto. Las quejas que implican un rechazo del propio sistema es mucho más reducido, como mostramos a continuación.

Quejas contra la obligatoriedad de la cita previa[37]

Año	Número	%
2017	269	3,10%
2018	286	3,24%
2019	162	1,67%
2020	83	0,94%
2021	72	0,96%
2022	183	2,24%

Como puede observarse, estamos ante un porcentaje de quejas mucho menor, situado entre el 1 y el 3 por ciento de las presentadas cada año ante el CDC. Siendo esto cierto, también es verdad que parece existir un repunte en 2022, después de tres años en los que se había producido una disminución significativa. En todo caso, habrá que esperar la evolución futura, a fin de verificar si se confirma o no dicha tendencia.

En todo caso, las cifras que acabamos de mostrar revelan que estamos ante uno de los motivos de queja ante el CDC con cierta relevancia cuantitativa, pero sin que pueda afirmarse que estamos ante uno de los principales problemas en las relaciones entre Administración tributaria y contribuyentes.

Con esta dimensión del problema, no menor, desde el CDC se ha realizado un doble trabajo de análisis relativo a la cita previa, que se recoge en las páginas que siguen a continuación.

En primer lugar, uno de diagnóstico de la situación actual en el marco de actuación de la AEAT, que se extiende a sus aspectos jurídicos –legalidad de la cita previa- y de eficacia del sistema (resultados en cuanto a atención al ciudadano). En esta tarea se ha contado con la estrecha colaboración del Departamento de Gestión Tributaria, así como del Servicio Jurídico de la AEAT, a quienes agradecemos su labor. Podemos adelantar ya, como veremos, que los resultados obtenidos son satisfactorios.

En segundo lugar y partiendo del examen anterior, se formulan propuestas dirigidas a mejorar el sistema de cita previa, a través de excepciones, canales preferentes o mejor gestión del mismo.

[37] No se incluye 2016, por no disponer de la desagregación de la cifra.

II. DIAGNÓSTICO DE LA SITUACIÓN ACTUAL

1. ¿Es conforme a derecho la cita previa obligatoria?

1.1. La legalidad de los sistemas de atención al ciudadano depende del cumplimiento de los principios rectores de la actividad administrativa

El sistema de cita previa constituye una forma posible de gestionar la atención presencial a los ciudadanos en las oficinas de la AEAT. La pregunta que debemos realizarnos es si resulta conforme a Derecho su aplicación generalizada, con carácter obligatorio.

Como sistema de gestión, no existe una norma que explícitamente lo contemple, pero tampoco existe una norma que explícitamente lo prohíba. En esta materia, la normativa vigente contempla principios de actuación y, en su caso, derechos y obligaciones, creando así un margen de actuación que permite una adaptación de la actividad administrativa a cada momento y circunstancias.

En este punto, resulta conveniente recordar esos principios, derechos y obligaciones.

Comenzando por nuestro texto constitucional, el artículo 103 de la Constitución Española establece la exigencia de que las Administraciones públicas actúen con eficacia al servicio de los intereses generales, señalando en su apartado primero lo siguiente:

"1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho."

A su vez, el art. 9.3 de la misma Constitución Española, garantiza, entre otros principios, el principio de legalidad, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos

Por su parte, en el ámbito administrativo general, el art. 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, recoge los principios generales de actuación de las Administraciones Públicas en los siguientes términos:

"*1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.*

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

a) Servicio efectivo a los ciudadanos.

b) Simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos.

c) Participación, objetividad y transparencia de la actuación administrativa.

d) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.

e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.

f) Responsabilidad por la gestión pública.

g) Planificación y dirección por objetivos y control de la gestión y evaluación de los resultados de las políticas públicas.

h) Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados.

i) Economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales.

j) Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

k) Cooperación, colaboración y coordinación entre las Administraciones Públicas."

A los efectos que nos ocupan, son de destacar los principios de servicio efectivo a los ciudadanos, racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión, eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados, economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

Siguiendo en el ámbito administrativo general, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPC), contempla en su art. 13.e) el derecho de las personas en sus relaciones con las Administraciones Públicas, a ser tratados con respeto y deferencia por las autoridades y empleados públicos, que habrán de facilitarles el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Pasando ya al ámbito tributario, conviene destacar el art. 3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), donde se recogen los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario, indicando que:

"*2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.*"

Y en el plano de los derechos de los obligados tributarios, el artículo 34.1 a) de la LGT recoge como uno de los mismos, el "derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias."

En este contexto, el art. 62 RD 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, se refiere a la necesaria puesta a disposición por la Administración tributaria de servicios de información y asistencia para facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos. Todo ello, como desarrollo de las previsiones contenidas en los arts. 85 y ss. de la LGT.

Teniendo en consideración este marco normativo, podemos alcanzar una primera conclusión: ningún sistema de gestión de atención personal a los ciudadanos es en sí mismo acorde o contrario a una norma, sino que será necesario analizar las características y resultados del mismo a efectos de verificar si sirve o no a los principios, derechos y obligaciones contemplados por la normativa. En este estudio será necesario tener en cuenta los posibles escenarios alternativos, esto es, si existe algún otro sistema que de manera clara, objetiva e indiscutible conseguiría mejor tales objetivos, sirviendo también de mejor manera los principios de actuación que la Ley impone a las Administraciones Públicas.

En este sentido, observamos en la normativa que la Administración debe servir a los ciudadanos, lo que en la materia que nos ocupa se traduce en hacer efectivo el derecho a obtener información y asistencia tributarias, pero también observamos que dicho servicio a los ciudadanos debe realizarse de manera eficaz, ágil y eficiente.

El análisis de cualquier sistema de gestión debe realizarse, por tanto, verificando el grado de satisfacción de tales principios que logra tal sistema, tarea que debe realizarse teniendo muy

presente el momento histórico en el que nos encontramos. En el ámbito tributario exige tener presentes las crecientes complejidades de la normativa y de las relaciones socio-económicas de los ciudadanos, y también el escenario de limitación de recursos materiales y humanos de las Administraciones Públicas, difícilmente modificable habida cuenta de la permanente demanda de los ciudadanos de reducción de los costes de la burocracia pública.

Por tanto y como conclusión, no existe una respuesta apriorística a la pregunta de si la imposición de la cita previa obligatoria es o no conforme a Derecho. Ello dependerá de los resultados obtenidos en cuanto a la atención al ciudadano y a la eficacia de la actuación administrativa. Siendo así, pasamos a examinar, con las cifras disponibles, los resultados obtenidos con la cita previa en el ámbito de la AEAT.

1.2. El principio de buena administración no se opone a la cita previa

A nivel europeo, es de sobra conocido el derecho a una buena administración como principio recogido en el art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que ha sido incorporado a nuestro ordenamiento a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en numerosas sentencias referidas al ámbito tributario.

En determinados foros se ha pretendido configurar un supuesto derecho del ciudadano a ser atendido en cualquier momento por la Administración, como una consecuencia de una "buena administración". Pero, a la vista de su contenido, resulta obvio" que dicho precepto hace referencia a aspectos sustantivos y básicos de todo procedimiento administrativo, no a la labor de asistencia en la que se incardina el sistema de cita previa de la Agencia Tributaria.

Y es en este punto en el que conviene diferenciar entre la actividad administrativa de asistencia -información y orientación- al administrado y el inicio de un procedimiento administrativo a instancia de parte. Este último responde a una forma, requisitos y plazos tasados por las leyes de procedimiento y demás normativa aplicable, con los derechos previstos en el art. 53 de la LPC, mientras que la actividad de asistencia es un elemento coadyuvador y periférico del propio procedimiento, cuyo objeto es ayudar y asistir al administrado, mediante la correspondiente labor de asesoramiento en la iniciación o en el desarrollo del mismo.

En este sentido, la cita previa, cuyo objeto es el señalado, no debe considerarse como un "trámite más" del procedimiento administrativo, cuya novación estaría sometida al principio de reserva de ley, ex art 1.2 LPC. Ni siquiera puede considerarse como una forma de inicio del procedimiento, aunque pueda dar lugar a una posterior iniciación, que se realizará por el cauce correspondiente, pero cuya existencia y regulación no se sujeta a las normas del procedimiento administrativo en el ámbito de la AEAT.

De acuerdo con lo anterior, y con independencia de la mayor o menor disponibilidad de "citas previas" o de su celeridad, queda siempre expedita la posibilidad de que el administrado, en el ámbito de la AEAT, y cuando lo que realmente pretenda sea la realización de un acto puramente procedimental, inicie el procedimiento por el cauce de sede electrónica o mediante la presentación de la documentación en el registro correspondiente o el común (art. 16.4 de la LPC).

El servicio de cita previa, en definitiva, y en el ámbito analizado, se acerca más a la actividad prestacional de la Administración; que, si bien constituye un deber para la Administración, su configuración, extensión, forma y límites tiene que ser desarrollada por dicha Administración, pues es a ella a la que corresponde balancear y equilibrar la coexistencia de los principios de eficiencia y eficacia en la asignación de los recursos humanos y materiales con la efectividad de los derechos y garantías de los ciudadanos. Tal juicio no puede dejarse al arbitrio de cada

ciudadano particular, pues esto afectaría y podría perjudicar al ejercicio de los derechos de los demás, dada la limitación de medios y recursos públicos, en el sentido explicado. Lo mismo ocurre con el resto de la actividad prestacional y asistencial ordinaria de la Administración, como la sanitaria o la educativa, en la que la extensión, forma y contenido de tales derechos, incluidos horario y disponibilidad del personal docente o sanitario, no lo decide cada ciudadano beneficiario, sino la Administración, atendiendo siempre al equilibrio mencionado.

Como señala la STS N.º 418/2021, de 23 de marzo (RJ 2021\1282): "*A tal respecto, es menester recordar, una vez más, que no hay un interés general superior, en el orden constitucional, al de que la ley se cumpla (arts. 9.1; 9.3 y 103.1; del mismo modo que el interés general o público pertenece y beneficia a los ciudadanos, no a la Administración como organización servicial que lo gestiona –lo debe gestionar*". En los mismos términos, la STS 412/2021, de la misma fecha (RJ 2021\1385). Es decir, si bien el interés general pertenece al ciudadano, es la Administración la que lo debe gestionar, y gestionar significa encontrar la adecuada ponderación entre medios y necesidades.

El sistema de cita previa de la AEAT encuentra precisamente su fundamento en ese interés general de prestar un adecuado servicio a los ciudadanos con un horario lo suficientemente amplio para evitar provocar un menoscabo en la prestación del servicio y conseguir una adecuada diligencia en su prestación, teniendo en cuenta su sostenibilidad, lo que implica hacer un juicio de equilibrio entre un servicio de asistencia efectivo y la disponibilidad de recursos materiales y humanos que lo pueda hacer posible para todos los ciudadanos.

2. Los resultados obtenidos con la cita previa en el ámbito de la AEAT

2.1. Nacimiento y características del sistema de cita previa en la AEAT

Desde un punto de vista histórico, el establecimiento de un sistema de cita previa no constituye una novedad, sino que se trata de una pauta consolidada y tradicional de la AEAT. Por ello, merece la pena, como paso previo a la exposición de sus resultados, relatar cómo se ha desarrollado en el tiempo la implantación del sistema de cita previa, así como realizar una descripción del mismo en su configuración actual.

Cabe destacar su establecimiento en el marco de los servicios de ayuda para la confección de la declaración de la Renta. Debe recordarse que, en los primeros años, para confeccionar una declaración, era necesario madrugar, hacer colas interminables sin seguridad de ser atendido, coger número, o bien llamar a un número teléfono diferente según la provincia de atención para obtener cita previa. Dicha situación no era satisfactoria, por lo que en 1997 se crea el servicio telefónico de cita previa para confeccionar las declaraciones de Renta en las oficinas, prestado desde plataformas telefónicas de gestión externa y centralizadamente a través de un único número de teléfono 901 22 33 44.

Posteriormente, con el objetivo de mejorar la atención al contribuyente, evitando esperas innecesarias, en el marco del Plan Estratégico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria 2013-2015, se incluyó como medida el establecimiento de una cita previa general que permitiese que todos los servicios de la Administración se pudieran prestar mediante dicho sistema.

El uso de este sistema de cita previa se inició en el año 2013 con una experiencia piloto que comprendió varios servicios. Siendo positivos los resultados iniciales, en 2014 se desarrollaron nuevas pruebas piloto, pero ya de un nuevo sistema de cita previa generalizada, cuyo proceso de implantación definitiva se estableció en enero de 2015, ampliando el catálogo de servicios y fijando criterios homogéneos de actuación.

La idea fundamental de este sistema de atención al contribuyente es permitir que el ciudadano pueda elegir el día y la hora que mejor se acomode a sus disponibilidades para efectuar su consulta o su trámite ante la Administración, permitiéndole la racionalización de su tiempo, mediante una significativa reducción del tiempo medio que debe aguardar en las oficinas, eliminando colas y esperas indeseadas.

La cita previa puede solicitarse presencialmente, por Internet o por teléfono. En estos dos últimos casos, el sistema envía, si así lo desea el contribuyente, un correo electrónico o un SMS recordando la cita.

Este esquema general se completa con un conjunto de actuaciones que, por su naturaleza, es posible realizar sin necesidad de contar con cita previa, saber:

– Registro, presentación de quejas y/o sugerencias.

– Obtención de cartas de pago.

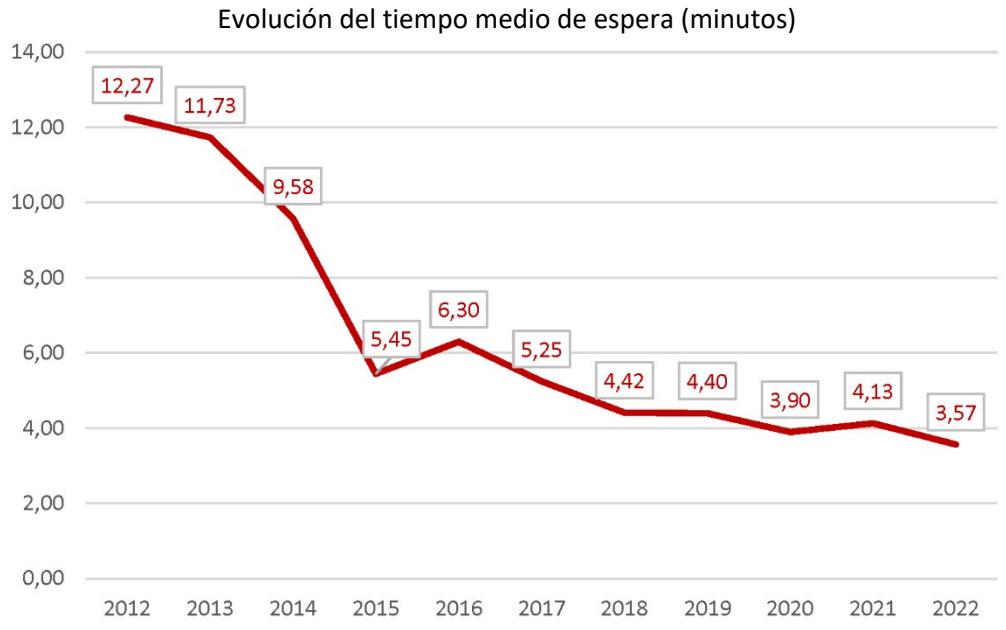
– Recepción de notificaciones.

– Obtención NIF de personas físicas.

Asimismo, de acuerdo con la Orden PCM/466/2022, de 25 de mayo de 2022, se atenderá sin cita a los mayores de 65 años que lo soliciten, a los que se procurará atender en el día, salvo que no resulte posible debido a la configuración del servicio, en cuyo caso se les ofrecerá la primera cita disponible para poder ser atendidos. En este mismo sentido, a las personas afectadas por la brecha digital se les proporcionará una cita en el servicio que requieran, el primer día que se encuentre disponible.

2.2. Resultados del sistema de cita previa de la AEAT.

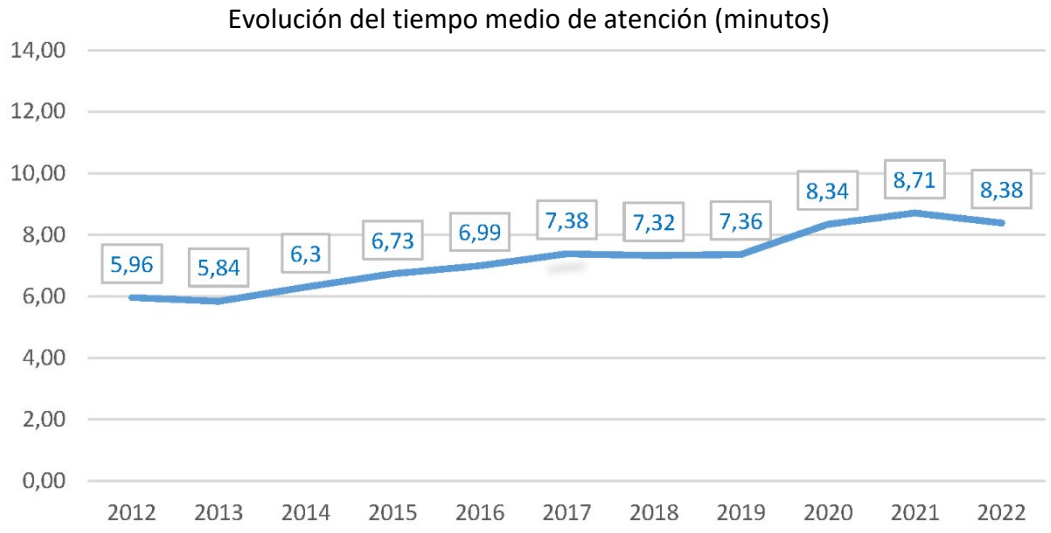
La cita previa se ha configurado como un servicio que beneficia a los contribuyentes, tal y como muestran los resultados que ofrecemos a continuación. La experiencia ha demostrado que con este sistema se organiza más eficientemente la atención al público, reduciéndose enormemente los tiempos de espera en las oficinas de la AEAT y manteniéndose, e incluso incrementándose, la calidad en la atención.



El tiempo medio de espera para ser atendido experimenta una drástica reducción con la implantación de la cita previa (recordemos que comienza con experiencias piloto en 2013 y 2014 y se implanta definitivamente en 2015), siendo el tiempo de espera actual (año 2022) de 3,57 minutos, frente a los 12,27 minutos del año 2012, en el que todavía no existía el sistema de cita previa.

Esto supone que el contribuyente que hoy es atendido ahorra alrededor de ocho minutos y medio de espera en comparación con la misma atención que hubiese recibido antes de la implantación de la cita previa, lo que individualmente puede considerarse como un dato no relevante, pero en conjunto sí lo es, teniendo en cuenta que, habiendo atendido a más de 5 millones de contribuyentes en 2022, la reducción de los tiempos de espera ha representado en ese año un ahorro en torno a 700.000 horas.

Además, el tiempo medio de atención con cita es superior en casi dos minutos al tiempo de atención sin cita (8,38 minutos en 2022 frente a los 5,96 minutos en 2012), lo que evidencia que el establecimiento de un servicio de cita previa no va en detrimento de la calidad de los servicios de atención prestados al ciudadano; todo lo contrario, este sistema permite dedicar un mayor tiempo de atención.

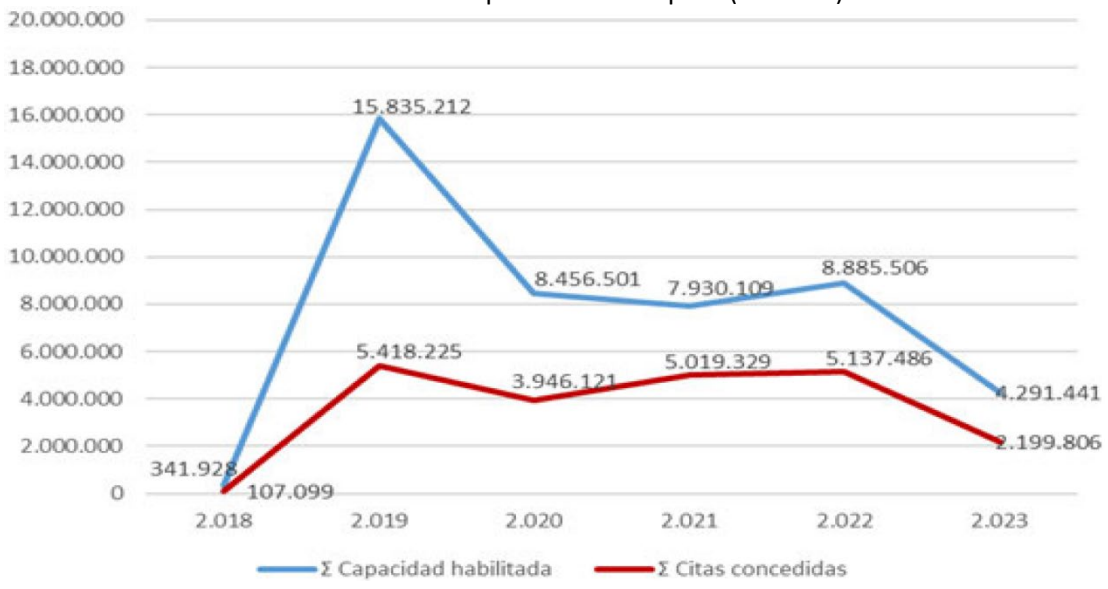


Los datos anteriores encuentran también explicación en el hecho de que el modelo de cita previa permite conocer el motivo de la visita del contribuyente. De esta forma, el contribuyente recibe una atención más ajustada a sus necesidades y la AEAT puede dimensionar adecuadamente sus servicios en función de los repuntes temporales que pueda prever en otras labores en cada una de las oficinas.

También conviene añadir que el sistema de cita previa permite que la atención se produzca de manera más tranquila, pues tanto el funcionario como el ciudadano evitan la presión del resto de personas de la sala que esperan ser atendidas, ya que las salas de espera están perfectamente dimensionadas y la atención al público es homogénea durante toda la jornada.

Por otra parte, es de destacar que el volumen de citas ofrecidas por la AEAT a los contribuyentes es superior al volumen demandado por los mismos, medido este último en citas finalmente concertadas.

Evolución del tiempo medio de espera (minutos)



Por último, en el año 2022 el 75 % de las citas concertadas fueron atendidas en menos de 7 días desde la fecha de solicitud, sin perjuicio de lo cual, en el marco del nuevo modelo de información y asistencia de la AEAT se ha asumido un compromiso reforzado para intentar ofrecer cita en los principales servicios en tiempos aún más reducidos que los que se vienen proporcionando y para conseguirlo se ha incluido dicho compromiso dentro de la maqueta de objetivos de la Agencia para este año 2023.

Días transcurridos desde la solicitud de cita
Año 2022

Mención especial merece el papel que el sistema de cita previa desempeñó durante la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Para el cumplimiento de las medidas adoptadas por las autoridades sanitarias, la AEAT se vio en la necesidad de poner en marcha un nuevo planteamiento de atención y asistencia al contribuyente. De esta forma, con los recursos disponibles y en una situación de excepcionalidad sin precedentes adaptó el servicio de cita previa realizando los oportunos ajustes para ofrecer

el mayor número de citas, si bien, atendiendo a la capacidad de las oficinas y al cumplimiento de las medidas de seguridad, en cuanto aforo, que la situación sanitaria exigía.

Por tanto, la experiencia que la AEAT ya atesoraba en la gestión de un sistema de cita previa sirvió al propósito de mantener una atención adecuada al público en un momento tan delicado y excepcional como el de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

3. Conclusiones

Como se deduce del marco normativo, el legislador impone a las Administraciones Públicas un deber de servicio al ciudadano, pero, consciente de las disponibilidades presupuestarias de este país, impone eficiencia en la prestación de los servicios, que es demandada también por el común de los ciudadanos.

Por consiguiente, toda forma de organización de los servicios públicos debe cumplir a la vez con unos estándares de calidad y de eficiencia adecuados. En el momento en el que nos encontramos, con una demanda creciente de servicios de información y asistencia tributarias, habida cuenta de la complejidad de la normativa y de las relaciones socio-económicas, el servicio de cita previa se revela como el más adecuado para organizar la atención personal, pues la experiencia acumulada y los resultados obtenidos demuestran que es el sistema que mayor equilibrio consigue entre calidad y eficiencia.

Así, el sistema de cita previa contribuye decisivamente a la reducción de los costes de gestión, es decir, a un mejor empleo de los fondos públicos, y, asimismo, aporta facilidades a los ciudadanos en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones, ahorrando tiempo, desplazamientos y otras molestias innecesarias.

Además, el sistema se configura previendo ciertas excepciones, en atención a la naturaleza de determinados trámites o a las condiciones personales de los ciudadanos.

La eliminación absoluta de la cita previa, tal como se plantea en determinados foros, no constituye hoy en día una alternativa razonable ni es una consecuencia del marco normativo en vigor. La norma exige un servicio efectivo y proximidad a los ciudadanos, pero también agilidad y eficiencia en la asignación y utilización de recursos púbicos, lo que se consigue mediante un adecuado equilibrio con el sistema de cita previa hoy en día institucionalizado.

En un contexto histórico como el actual la atención personal a los ciudadanos debe ser organizada de alguna forma, para evitar situaciones caóticas que en muy poco tiempo desembocarían en la imposibilidad de prestar un servicio de calidad.

Con una eliminación total de la cita previa la atención personal se encontraría abocada a un sistema de autogestión por parte de los propios ciudadanos, que decidirían libremente los días y horas a los que acudir a las oficinas, se encargarían de ordenar los turnos en la cola de cada servicio o tendrían que asumir volver otro día u hora, o incluso hacer una nueva cola, si por cualquier motivo el servicio que demandan no está disponible en la oficina, mostrador o momento elegidos.

En definitiva, nos encontraríamos con un sistema más propio de siglos pasados que del siglo XXI, con importantes inconvenientes que todavía hoy es posible recordar.

III. PROPUESTA DE MEJORA DEL SISTEMA DE CITA PREVIA

A pesar de que, como hemos visto, los resultados obtenidos por el sistema de cita previa son muy satisfactorios, aquél es susceptible de mejora, como sucede siempre en cualquier sistema

de organización. A juicio del Consejo, tales mejoras pueden conseguirse a través de las siguientes medidas:

En primer lugar, se debe mejorar la explotación de la capacidad habilitada de citas que, como hemos visto, es superior a la demanda. Ello permitirá la reducción de "tiempos muertos", realizando una asignación más eficiente de citas y reduciendo los plazos de espera. Se trata de una mejora de la nueva aplicación de cita previa que se encuentra en fase de desarrollo informático y que consiste en generar "Canales de atención telefónicos inmediatos (Click to call)" que se ofrecerían en la aplicación de cita previa cuando hubiese operadores disponibles (operadores sin cita concertada que atender).

En segundo lugar, debería realizarse un estudio dirigido a detectar nuevos trámites, adicionales a los ya existentes, que deban ser calificados como "urgentes", al objeto de excluirlos del sistema de cita previa. Se trata de una medida que ya está en marcha por parte de la Agencia Tributaria con la finalidad de ordenar la entrada de público en las distintas oficinas de la AEAT, así como, el objetivo de dar un servicio cada vez de más calidad a los ciudadanos.

En tercer lugar, debe realizarse una campaña de difusión de la atención disponible para las personas excluidas del sistema de cita previa, como son los mayores de 65 años. Estas excepciones de carácter subjetivo son muy relevantes, pero sólo serán operativas en la medida en que los contribuyentes las conozcan y utilicen.

Dichas actuaciones de difusión, además, ya se encuentran en marcha. Como es sabido, el 19 de diciembre de 2022 se firmó un Protocolo General de actuación entre la AEAT y la Plataforma de Mayores y Pensionistas (PMP), cuyo objeto es establecer las pautas básicas para la asistencia a las personas mayores en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones de carácter tributario. Entre las actuaciones a realizar, la PMP facilitará a la Agencia Tributaria en sus publicaciones espacios no publicitarios para dar a conocer las actuaciones de información y asistencia puestas en marcha.

Además, está previsto por parte de la Agencia Tributaria la elaboración de una carta de servicios que se pondrá a disposición de los contribuyentes en la sede electrónica, en la app y en las oficinas de la Agencia Tributaria. En dicha carta de servicios se incluirán todos los de información y asistencia prestados por el personal de la Agencia Tributaria y aquéllos que, en su caso, se presten por entidades externas como los servicios de Información Tributaria Básica y obtención de cita previa telefónica.

Finalmente, debería cumplirse el compromiso asumido en el Código de Buenas Prácticas de asesores fiscales y profesionales tributarios, consistente en la implantación de un canal prioritario de citas para los profesionales que lo hayan suscrito.

Esta es una mejora de la nueva aplicación de cita previa que se encuentra en fase de desarrollo informático y que formaría parte del nuevo modelo de información y asistencia integral, integrado y multicanal que se refleja en la Adenda 2023 al Plan estratégico 2020-2023 de la AEAT, que exige el establecimiento de nuevos servicios de atención telefónica, la potenciación de otros canales de comunicación y el desarrollo de la sede electrónica en la que se deben unificar todos los canales de acceso a la Agencia.

INFORME III/2023

INFORME SOBRE LOS EFECTOS TEMPORALES DE LA JURISPRUDENCIA

1. Presentación

La segunda sesión de 2023 del Foro de debate IEF/CDC se ha dedicado al análisis de los efectos temporales de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo. La cuestión, planteada a instancia de las asociaciones y colegios profesionales, se ha instalado en el debate público como consecuencia de la Sentencia de 12 de enero de 2023, rec. cas. 2059/2020, relativa a los intereses de demora derivados de devoluciones de ingresos indebidos.

Dicha resolución ha modificado la doctrina previa del Tribunal, establecida a través de la Sentencia de 3 de diciembre de 2020, rec. cas. 7763/2019, que consideraba dichos intereses como no sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con arreglo al nuevo criterio, los intereses de demora derivados de devoluciones de ingresos indebidos no sólo tributan en aquel impuesto, sino que se integran en su base general, como ganancia patrimonial no derivada de transmisión.

Sin embargo, lo cierto es que el debate no es nuevo, habiéndose intensificado tras la introducción de la nueva casación, que ha incrementado notablemente la emisión de criterios interpretativos por parte del Tribunal Supremo. En la experiencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente pueden detectarse quejas que proceden, en última instancia, de la invocación por parte del obligado tributario de un nuevo criterio interpretativo, pretendiendo la revisión, incluso, de situaciones ya firmes. En estas situaciones a las que nos referimos ahora, el problema es parcialmente distinto al que se plantea en relación con los intereses de demora, ya que no se trata de un cambio de criterio, sino de la primera fijación de doctrina por parte del Tribunal Supremo.

En ambos casos, de todos modos, y ya se trate de nuevos criterios favorables o perjudiciales para el contribuyente, la seguridad jurídica reclama la existencia de una regla clara para determinar cuáles son los efectos temporales de la nueva doctrina. Serán tales reglas las que deberían permitir, en unos casos, solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y, en otros, practicar regularizaciones a la Administración.

De hecho, este problema ha sido objeto de análisis a través de un Grupo de trabajo constituido en el seno de la Fundación Fide, cuyo resultado es el Documento de propuestas que puede consultarse aquí: https://thinkfide.com/wp-content/uploads/2022/11/LOS-EFECTOS-TEMPORALES-DE-LA-FIJACION-Y-CAMBIOS-DE-CRITERIOS-INTER PRETATIVOS-EN-MATERIA-TRIBUTARIA-V3.pdf (en adelante, Informe Fide).

Con el Informe que ahora presentamos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente quiere contribuir al debate descrito, exponiendo, por un lado, las disfunciones que provoca la situación actual y, por otro lado, formulando propuestas que, en la medida de lo posible, reduzcan las incertidumbres. Todo ello, teniendo en cuenta el debate suscitado en el Foro de debate técnico IEF/CDC y añadiendo la posición propia del Consejo.

2. Efectos temporales de la fijación o cambio de criterio interpretativo: estado de la cuestión

A la hora de analizar la situación, la primera cuestión que debe resaltarse es que no estamos ante un problema específicamente tributario, sino que afecta al menos, a todas las materias

incluidas en el orden contencioso-administrativo. El principio básico que se ha venido aplicando tradicionalmente consiste en afirmar que la jurisprudencia hace decir a la norma lo que siempre ha querido decir. Dicho principio es válido para los casos en que se fija, por vez primera, la interpretación de determinada norma. Bajo esta idea ni siquiera puede hablarse, con propiedad, de una aplicación retroactiva de la jurisprudencia, sino que más bien sucede que la interpretación tiene el mismo efecto temporal que la norma interpretada.

Ahora bien, la nueva regulación del recurso de casación ha alterado el panorama en alguna medida y, de forma específica, en materia tributaria. Así, en nuestro ámbito se están produciendo un elevado número de admisiones, favorecidas por la complejidad técnica del sistema tributario y por la ausencia de cuantía para acceder a la casación. Esto se traduce, claro está, en una abundante fijación de criterios que, incluso, son enmendados luego en un corto espacio de tiempo.

Además, con la configuración de la nueva casación resulta difícil saber cuándo existe la fijación de una doctrina general, porque coexisten en aquélla el *ius litigatoris* y el *ius constitutionis*. Esto es, se fijan criterios a partir de la resolución de un caso concreto que, por sus particularidades, puede no ser apto para dar lugar a una doctrina de aplicación general. Es más, ni siquiera está claro si, bajo esta nueva casación, la emisión de una sola sentencia permite entender que se ha fijado jurisprudencia sobre la materia en cuestión.

Estas circunstancias aconsejan replantearse los efectos temporales de la jurisprudencia, especialmente para los casos en que se produce un cambio de doctrina, tal y como ha sucedido, por ejemplo, con las entradas domiciliarias o, en sentido opuesto, con la tributación de los intereses de demora derivados de la devolución de un ingreso indebido.

Pero lo cierto es que la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA) no contiene ninguna previsión acerca de los efectos temporales de la jurisprudencia ni sobre las posibilidades que tiene el propio Tribunal Supremo para delimitar en el tiempo los efectos de sus fallos. Se trata de una situación muy distinta a la que sucede con las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) o del Tribunal Constitucional (en adelante, TC), donde es usual que se limiten los efectos temporales del fallo.

Este escenario se produce, además, desconociendo la singularidad de lo tributario, donde el sistema descansa sobre una aplicación de la norma realizada por los propios sujetos pasivos, a través de la presentación de autoliquidaciones y sin que exista un acto administrativo que dote de estabilidad a la relación jurídica.

La situación contrasta, además, con la anterior regulación del recurso de casación en interés de ley, que presenta grandes semejanzas con la actual casación. Así, el art. 100.7 de la LJCA disponía, en relación al primero, que "*la sentencia que se dicte respetará, en todo caso, la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida y, cuando fuere estimatoria, fijará en el fallo la doctrina legal. En este caso, se publicará en el «Boletín Oficial del Estado»,* ***y a partir de su inserción en él vinculará a todos los Jueces y Tribunales inferiores en grado de este orden jurisdiccional***" (la negrita es nuestra). Sí existe previsión vigente, sin embargo, para los supuestos de anulación de disposiciones generales, donde el art. 73 de la LJCA dispone que "*las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación*

alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente".

La situación descrita, como es lógico, genera inseguridad para todas las partes de la relación. Particularmente grave es la situación de los contribuyentes, que se han visto obligados a presentar su autoliquidación con los criterios interpretativos existentes en dicho momento y que, de forma sobrevenida, pudieran verse afectados por un cambio de jurisprudencia. Por ello, resulta muy valiente el esfuerzo realizado por el TEAC para compaginar, en tales situaciones, la aplicación de la doctrina fijada en cada momento por la jurisprudencia, con el principio de confianza legítima.

Sobre la virtualidad de dicho principio ante cambios de criterio ya se había pronunciado el TEAC en sus resoluciones de 10 de septiembre de 2019 (RG 4571/2016), 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017), 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) y 23 de junio de 2022 (RG 1539/2020).

En la resolución de 10 de septiembre de 2019 (RG 4571/2016) se analizaron los efectos de un cambio de criterio producido por una resolución del propio Tribunal Central respecto de situaciones declaradas por los obligados aplicando lo dispuesto por la DGT en contestación a una consulta tributaria. Ante esta situación, el Tribunal afirma que "*podemos determinar que un cambio de criterio de la Administración será vinculante sólo desde que dicho cambio tenga lugar, no pudiéndose regularizar situaciones pretéritas en las que el contribuyente aplicó el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación*".

En la resolución de 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017) se examinaron los efectos de un cambio de criterio producido tanto por resoluciones del TEAC como por sentencias del Tribunal Supremo respecto de situaciones declaradas conforme a lo dispuesto por la DGT en contestación a una consulta tributaria. De nuevo, vuelve a reiterarse la doctrina anterior, afirmando que "*el cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación*".

El criterio sentado en las resoluciones anteriores se vuelve a reiterar en la de 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) en la que se analizaba un supuesto en el que el obligado tributario autoliquidó conforme a un criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo. La Inspección regularizó la situación tributaria aplicando un criterio contrario, derivado de nuevas sentencias del Tribunal Supremo que modificaban la jurisprudencia anterior, perjudicando al obligado tributario. La actuación del interesado no se consideró en este caso por parte de este Tribunal Central acreedora de protección en virtud del principio de confianza legítima, entre otras razones porque, aunque cuando se devengó el impuesto estaba vigente la jurisprudencia en la que se apoyó el obligado tributario, ya no lo estaba cuando presentó su autoliquidación. En esta ocasión, el TEAC llegó a precisar, por vez primera, el momento que considera relevante para la aplicación del cambio de criterio, que no es, según esta posición, el vigente en el devengo, sino el aplicable cuando debe cumplirse la obligación, con la presentación de la autoliquidación.

Asimismo, dicha resolución aclara, de manera muy precisa, qué debe entenderse por "criterio administrativo vigente en el momento de presentar la autoliquidación", en el sentido de que debe equipararse al criterio que vinculaba a la Administración tributaria que regulariza la situación del contribuyente. A su vez, dicho criterio puede ser fruto a) de sus propios actos o manifestaciones, expresados, por ejemplo, en los manuales de confección de las

autoliquidaciones, b) de contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, c) de resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central constitutivas de doctrina o dictadas en unificación de criterio o en unificación de doctrina o d) de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Como consecuencia de la doctrina anterior, el TEAC ha dictado dos resoluciones relativas a los efectos del cambio de criterio del Tribunal Supremo en relación al gravamen de los intereses de demora derivados de la devolución de ingresos indebidos. Ambas resoluciones son de fecha 29 de mayo de 2023 y sus números son RG 2478/2022 y 8937/2022. La doctrina unificada que se fija es la siguiente:

"*La doctrina fijada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019) es de aplicación a los intereses de demora abonados al obligado tributario por cualquier Administración tributaria, estatal, autonómica o local, como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos.*

Conforme a lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020), que corrige expresamente el criterio fijado por dicho Tribunal en sentencia previa de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019) sobre la misma cuestión de interés casacional, los intereses de demora abonados al obligado tributario por la Administración tributaria estatal, autonómica o local, como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, están sujetos y no exentos del IRPF, debiendo tributar como ganancia patrimonial a integrar en la renta general.

La existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí del Tribunal Supremo sobre la misma cuestión de interés casacional plantea un problema relacionado directamente con el principio de protección de la confianza legítima, principio de creación jurisprudencial cuya eficacia depende de las concretas circunstancias de cada caso. En este sentido, la actuación de un obligado tributario que, a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019), hubiese formulado su autoliquidación por el IRPF sin incorporar a ella los intereses de demora satisfechos por una Administración tributaria como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, quedaría amparada por el principio de protección de la confianza legítima si, posteriormente, tras la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020) que considera sujetos al impuesto dichos intereses, la Administración tributaria pretendiera regularizar su situación tributaria con apoyo en esta última sentencia, puesto que no se pueden regularizar situaciones pretéritas, en perjuicio del contribuyente, en las que éste aplicó en su autoliquidación el criterio jurisprudencial fijado en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, criterio que al ser el vigente en el momento de presentación de su autoliquidación, era el criterio que, de acuerdo con la doctrina de este Tribunal Central, vinculaba a la Administración Tributaria".

Por tanto, parece que la Administración tiene un criterio claro ante los cambios interpretativos perjudiciales para el contribuyente, que no sólo se refiere a las modificaciones en la jurisprudencia aplicable, sino a los propios cambios en el criterio administrativo. Consiste en impedir su aplicación a períodos anteriores, con fundamento en el principio de confianza legítima, pero entendiendo que el criterio vigente es el existente en el momento de la presentación de la autoliquidación, no siendo relevante el devengo de la obligación.

No obstante, debe tenerse en cuenta que el propio Tribunal Supremo va a pronunciarse sobre esta cuestión, ya que existen varias casaciones admitidas que tratan esta materia. Por citar las

más relevantes, existen varios autos de admisión relativos a los efectos retrospectivos de la nueva doctrina sobre las entradas domiciliarias, todos de 27 de octubre de 2022 (ATS 15067/2022, 15068/2022, 15074/2022, 15078/2022, 15081/2022, 15082/2022, 15085/2022 y 15088/2022). En tales resoluciones se justifica tratar esta cuestión en los siguientes términos:

"*5. Por último respecto a la cuestión relativa a si nuestra jurisprudencia ostenta o no carácter retrospectivo sobre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme debemos indicar que el cambio de criterio jurisprudencial, debidamente motivado, que se deriva de la evolución de la propia doctrina originada en los órganos superiores, a través de los recursos de casación y de revisión es considerado por el Tribunal Constitucional como acorde con la Constitución (STC 246/1993, de 19 de julio, FJ 3). Ahora bien, los cambios jurisprudenciales están sometidos a las garantías constitucionales no solo en lo que se refiere a la exigencia de motivación de la nueva jurisprudencia que se establezca, sino también al alcance temporal de las consecuencias que se puedan derivar de ese nuevo criterio jurisprudencial.*

En vía de principio, el ámbito de aplicación de la jurisprudencia, desde el punto de vista temporal, es el mismo que corresponde a la ley que interpreta. La jurisprudencia es, por su propia naturaleza, de aplicación inmediata a todos los casos sometidos a los tribunales a los que la norma sea aplicable por razones temporales, con arreglo a lo que se ha calificado, especialmente en el ámbito del Derecho procesal, como principio de retroactividad mínima, en la línea del "mínimo efecto retroactivo" (STC 95/1993, de 23 de marzo), y de la aplicación inmediata del nuevo criterio, equivalente a dar eficacia retroactiva al cambio sobrevenido (regular retroaction), según subraya la doctrina científica. Esto es una consecuencia del carácter accesorio y complementario de la jurisprudencia respecto de la ley que aplica e interpreta, una de cuyas manifestaciones se refleja en el artículo 161.1 a), inciso segundo, CE cuando dice que [l]a declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada".

La eficacia retroactiva de los cambios de criterio jurisprudencial que se deduce de este principio no es absoluta, planteando este recurso si puede prevalecer o no cuando implique como en este caso el sacrificio de derechos fundamentales o también de valores que la Constitución protege frente a la aplicación retroactiva de las normas, en aras de los principios de protección de situaciones consolidadas, de garantía de la seguridad jurídica, de proscripción de la arbitrariedad.

Así, si bien la eficacia retroactiva de los cambios de criterio jurisprudencial es una cuestión que no es totalmente nueva sí que pervive su carácter litigioso, no exento de matices e interpretaciones que reavivan un debate jurisprudencial y doctrinal no totalmente solventado, que reclama una nueva respuesta por parte de esta Sala. Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva como criterio orientador y pacificador de la situación controvertida fijando jurisprudencia en relación con el carácter retrospectivo o prospectivo de la jurisprudencia emanada del nuevo recurso de casación articulado por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, que persiguió como finalidad encomendar al Tribunal Supremo la formación de jurisprudencia cuando se estime que presenta interés casacional objetivo".

Un aspecto particular de esta misma materia ya ha sido analizado por el Tribunal Supremo. Nos referimos a la cuestión planteada por el Auto 15088/2022, de 27 de octubre, que admite un recurso de casación cuya segunda cuestión con interés casacional objetivo es la siguiente:

"*1.2. Precisar si, la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme*".

Como puede observarse, se trata también del posible efecto retrospectivo de la jurisprudencia del Tribunal relativa a las entradas domiciliarias, pero con el matiz de tratarse de supuestos en los que el Auto autorizante había adquirido firmeza, existiendo cosa juzgada. Y con otro aspecto singular, como es el hecho de que el único vicio que cabía imputarle tanto a la actuación de la Administración como a la autorización concedida, era el hecho de iniciarse la inspección mediante la entrada domiciliaria.

Dicha cuestión ha sido resuelta por la STS de 12 de junio de 2023, rec. cas. 2434/2022, que se pronuncia en los siguientes términos (FJ 7.º):

"*En efecto, la causa de la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio radica en este caso, exclusivamente, en la falta de la notificación previa al obligado tributario de la incoación del procedimiento inspector para el que se solicitó la autorización de entrada. Se trata por tanto del incumplimiento de un elemento que pertenece al ámbito de los requisitos de legalidad ordinaria del acto que se pretendía ejecutar, aunque ello, sin duda, conlleve la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Es patente que la autorización judicial a la que se refiere el art. 18.2 CE no es cualquiera, sino la otorgada en los casos previstos por las leyes y con los requisitos establecidos en las mismas. Ahora bien, la parquedad de la regulación legal sobre el procedimiento y condiciones para otorgar la autorización de entrada para el desarrollo de actuaciones de la inspección tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos (arts. 113 y 142.2 LGT) se ha tenido que suplir por una doctrina jurisprudencial que ha colmado la escasa densidad normativa de la regulación legal. En la evolución de esa doctrina jurisprudencial, se enmarca nuestra STS de 1 de octubre de 2020, cit., y otras que han seguido a la misma, entre ellas, la STS de 23 de septiembre de 2021 (rec. cas. 2672/2021), que, junto a la anterior, cita la sentencia recurrida. Pero como toda doctrina jurisprudencial, se construye a partir de las cuestiones litigiosas planteadas y para resolver los conflictos jurídicos planteados, en los términos de las alegaciones de las partes, y en la etapa en que se produjo la solicitud de entrada y el auto de autorización de este caso, la doctrina jurisprudencial no excluía la posibilidad de simultanear la notificación de aquel acto con la entrada en el domicilio. No es extraño, por ello, que la ausencia del presupuesto de la notificación previa del procedimiento inspector no fuera una cuestión suscitada en el procedimiento de autorización de entrada seguido en este caso, ni en el auto que lo resolvió o la sentencia que confirmó aquel auto, pues deriva de la proyección retrospectiva de la profundización jurisprudencial de uno de los presupuestos de la autorización judicial de entrada. En este tipo de situaciones no existe la necesidad de intensificar la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio a través del efecto invalidante de las pruebas, pues el derecho a la igualdad procesal de las partes (art. 24.2 CE) no se ve quebrantado cuando, como declara la doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 22/2003 de 10 de febrero, respecto a una situación que guarda gran semejanza con la que nos ocupa, "[...] el origen de la vulneración se halla[ba] en la insuficiente definición de la interpretación del Ordenamiento, en que se actúa por los órganos investigadores en la creencia sólidamente fundada de estar respetando la Constitución [...]"*".

Es cierto que el supuesto examinado presenta caracteres muy singulares. A pesar de ello, esta resolución parece reconocer una especie de confianza legítima a la Administración en cuestiones procedimentales, siempre que, dada la insuficiencia del marco normativo, actúe en la creencia de estar respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes. Al tiempo, toma en consideración la actitud del recurrente que, al impugnar el Auto habilitante, no invocó el inicio del procedimiento mediante la entrada como defecto invalidante.

3. Conclusiones y propuestas

La situación descrita en el apartado precedente no es la mejor desde la perspectiva de la seguridad jurídica, lo que lleva al Consejo a formular las conclusiones y propuestas que se exponen a continuación:

Ante todo, puede constatarse que el nuevo recurso de casación ha supuesto un aumento considerable de la fijación de criterios en materia tributaria por parte del Tribunal Supremo, dada la complejidad técnica presente en nuestro ámbito tributario y la ausencia de cuantía para acceder a dicho recurso. Esta mayor producción de criterios judiciales es, sin duda, positiva, ya que contribuye a un mejor desarrollo técnico del Derecho tributario en nuestro país.

Ahora bien, también es cierto que esta emisión de criterios interpretativos se está produciendo a un ritmo muy rápido, motivado por la necesidad de resolución de los recursos. Sucede, además, que, en muchas ocasiones, no es sencillo determinar cuándo el criterio viene determinado por las circunstancias del caso concreto, ya que el recurso de casación no sólo atiende a la función nomofiláctica, sino que, en la mayor parte de los casos, da respuesta a las pretensiones del caso concreto. Todo ello se traduce en cambios de criterio, que se producen en un escaso plazo de tiempo, siendo paradigmática la situación relativa al gravamen de los intereses de demora derivados de devoluciones de ingresos indebidos. Ello genera inseguridad para todos los operadores jurídicos, tanto para la Administración como para los contribuyentes.

Es más, existen aspectos básicos que, bajo la nueva casación, no están suficientemente claros. Ni siquiera es evidente la vigencia del art. 1.6 del Código civil, que considera jurisprudencia la doctrina reiterada del Tribunal Supremo. Bajo la nueva casación no se sabe si la fijación de criterio exige más de una sentencia o basta con una sola. Ello determina, a su vez, una dificultad añadida a la hora de decidir el efecto temporal de la jurisprudencia, ya que ni siquiera se conoce cuándo existe ésa.

Es cierto que el Tribunal Supremo, en diferentes Autos –a título de ejemplo, los números 2719/2018, 7724/2018 y 12124/2018–, ha expresado la necesidad de contar con más de una resolución. No obstante, lo hace en unos términos bastante ambiguos, que no dejan de despejar todas las dudas. En concreto, afirman lo siguiente:

"*Desde esa perspectiva, podría considerarse, en consecuencia, que no concurriría la presunción establecida en el artículo 88.3.a) LJCA, al ya existir jurisprudencia relativa a las normas sobre las que la sentencia sustente la razón de decidir. Ahora bien, lo cierto es que, como apunta la mercantil recurrente, existe un único pronunciamiento sobre la cuestión debatida, con lo que, sensu stricto, no existe jurisprudencia, exartículo 1.6 CC*".

Como puede observarse, se trata de un razonamiento que va más dirigido a justificar la admisión del recurso que a dilucidar, de forma específica y directa, cuáles son los requisitos necesarios para la formación de jurisprudencia en el ámbito contencioso-administrativo. Desde esta perspectiva, parece un argumento que debe tomarse de forma equivalente a un *obiter dictum*.

Es más, en el reciente Auto 10834/2023, de 20 de julio, se vuelve a plantear esta cuestión. Se trata de un asunto en el que ya existe una sentencia sobre la misma materia, en concreto, la relativa al tratamiento de las subvenciones en el IVA en empresas de transporte. Nos referimos a la Sentencia de 22 de junio de 2020, rec. cas. 1476/2019, que afirma que aquéllas se integran en la base imponible, en los ejercicios previos a la modificación operada en el art. 78.Dos.3.º de la LIVA, por obra de la LCSP. Pues bien, con posterioridad a la misma, se dictó la providencia de la Sección Primera, de 15 de abril de 2021, que inadmitió el recurso de casación preparado por otra empresa de transportes con este único fundamento:

"*Acuerda su inadmisión a trámite, conforme al artículo 90.4.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por pérdida sobrevenida del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.*

En efecto, la cuestión jurídica objeto de controversia ha sido resuelta por la Sección Segunda de esta Sala delo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en sentencia de 22 de junio de 2020, en un sentido contrario a la tesis que propugna en este recurso de casación la parte recurrente."

No obstante, al Auto que ahora comentamos admite el recurso de casación, en un asunto idéntico, sin aclarar si lo hace para la formación de jurisprudencia o para matizarla, precisarla o corregirla. En definitiva, no parece que se trate de una cuestión resuelta y pacífica.

Haciendo abstracción de lo anterior y como decíamos, los cambios de criterio provocan inseguridad tanto para la Administración como para los contribuyentes, si bien la situación resulta especialmente gravosa para estos últimos, dada la obligación de autoliquidar. Por ello mismo, debe valorarse de forma muy positiva y consolidarse la posición adoptada por el TEAC, consistente en proteger la confianza legítima de los obligados cuando se produce un cambio de criterio interpretativo peyorativo para sus intereses. Todo ello teniendo en cuenta, adicionalmente, que dicha doctrina no sólo se refiere a los cambios en los criterios de la jurisprudencia, sino también de la Administración, identificándose los actos de esta última que generan confianza legítima. Además, el TEAC ha considerado que, en relación con los actos de la Administración, genera confianza legítima no sólo las resoluciones del propio TEAC o la doctrina de la DGT, sino también los propios actos o manifestaciones de la Administración tributaria expresados en los manuales de confección de las autoliquidaciones.

Se podrá estar o no de acuerdo sobre el momento que el TEAC considera relevante para la aplicación del cambio de criterio, que no es, según su posición, el vigente en el devengo, sino el aplicable cuando debe cumplirse la obligación, con la presentación de la autoliquidación. Pero de lo que no cabe duda es de que estamos ante un criterio claro, que ofrece seguridad jurídica, en la línea ya reclamada por este Consejo en su Informe 2/2019.

En sentido inverso, los cambios de criterio favorables para los obligados deben aplicarse retroactivamente, sin más límite que los derivados de la prescripción y de la firmeza de los actos administrativos. Cabe recordar, a este respecto, que la propia Administración tributaria así lo vino a admitir -trascendiendo, incluso, la firmeza de liquidaciones confirmadas en vía económico-administrativa- con ocasión de la fijación de criterio por el Tribunal Supremo en lo relativo al régimen tributario de las prestaciones de maternidad en el IRPF.

A estos efectos no es equiparable la posición de la Administración y la de los contribuyentes en lo relativo a la aplicación del sistema tributario. En el desarrollo de las relaciones tributarias la Administración no vela por la defensa de los intereses financieros de la Hacienda pública frente

a los de los contribuyentes, sino por la prevalencia del interés general, que es el de todas las personas que integran la ciudadanía, en aras de una aplicación razonable del sistema tributario, con sujeción plena a la ley y al Derecho.

Desde el punto de vista de la Administración, los mayores problemas se producen en los casos en que el objeto de la nueva doctrina no es una cuestión sustantiva, sino procedimental, como son las entradas domiciliarias. En estas situaciones, la Administración ha estado actuando de determinado modo en la creencia de que lo hacía correctamente y, de pronto, una sola sentencia altera el estado de cosas. Por ello, no sería descabellado reconocer la existencia de cierta protección al actuar de la Administración bajo dichas circunstancias, en la línea que sostiene la STS de 12 de junio de 2023, rec. cas. 2434/2022, antes reproducida.

Por otra parte, en línea con el Informe Fide, el Consejo entiende que debería estudiarse la posibilidad de que nuestro país asumiera, positivizándola, una solución similar a la del Derecho de la Unión Europea.

Así, el art. 264 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que "*si el recurso fuere fundado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado. Sin embargo, el Tribunal indicará, si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos*". El propio TJUE ha interpretado este precepto en el sentido de que la limitación de la aplicación retroactiva de sus pronunciamientos exige el cumplimiento de dos requisitos, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves [véanse, en particular, las sentencias *Skov y Bilka* (TJCE 2006, 3), apartado 51; *Brzeziñski*, apartado 56; de 3 de junio de 2010 (TJCE 2010, 164), *Kalinchev*, C-2/09, Rec. p. I-4939, apartado 50, y de 19 de julio de 2012 (TJCE 2012, 220), *Rçdlihs*, C-263/11, Rec. p. I-0000, apartado 59].

Una solución como la descrita permitiría que la propia sentencia que introduce o altera un criterio interpretativo deje claro cuáles son sus efectos temporales, atendiendo a circunstancias que, aunque no automáticas, son conocidas con carácter previo y pueden ser esgrimidas por las partes durante el litigio.

Por último, el Consejo resalta la necesidad de que, desde la Administración, se ultime el proceso actual de creación de una base única de conocimiento, dirigida a dar a conocer y tener actualizados los criterios administrativos y judiciales de interpretación de las normas tributarias.

NOTAS INFORMATIVAS 2014

NOTA 1/2014

SOBRE ACTUACIONES RECAUDATORIAS DE LA AEAT RESPECTO DE DEUDAS ESTATALES DE DERECHO PÚBLICO NO TRIBUTARIAS O DEUDAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

I. Antecedentes

Se han suscitado con ocasión de quejas presentadas ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, diversas cuestiones relacionadas con actuaciones recaudatorias de órganos de la AEAT dirigidas a la exacción de deudas de derecho público no tributarias, en especial cuando se invocan defectos jurídicos de actos no procedentes de aquella entidad. El informe del Consejo de fecha 20 de julio de 2010 así como las observaciones formuladas al mismo por la AEAT en documento de fecha 20 de septiembre de 2010 ya abordaban dichas cuestiones y establecían determinadas pautas de actuación al respecto que son mantenidas por el Consejo a día de hoy, no obstante, la frecuencia con la que siguen afluyendo quejas de contribuyentes sobre aspectos que afectan a esta materia hace necesario un nuevo análisis de la misma. Mediante el presente informe se pretende exponer sucintamente la cuestión así como formular las propuestas correspondientes, sobre la base de aquellos documentos y de la jurisprudencia existente al respecto.

II. Recursos públicos de la Administración del Estado

Recaudación en virtud de Ley

En relación a esta primera clasificación, es sabido que la Agencia Tributaria asume la recaudación en periodo ejecutivo "previa remisión, en su caso, de las correspondientes certificaciones de deudas impagadas en periodo voluntario" (art.3.1.2 RGR). Por tanto, la Agencia Tributaria sólo interviene en el procedimiento recaudatorio, no en el procedimiento administrativo que dio lugar al acto del que nace la deuda a cobrar.

El supuesto más característico lo constituyen las multas de tráfico impuestas por el Ministerio de Interior.

En estos casos, a la Agencia se le envían las certificaciones de descubierto si la sanción pecuniaria no se ha pagado en periodo voluntario, para que inicie el procedimiento de apremio. La certificación, por tanto, es título ejecutivo para que la Administración Tributaria pueda proceder a la exacción de la sanción, según establece el artículo 84 del Real Decreto Legislativo 339/1990, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos de Motor y Seguridad Vial.

Pues bien, en el curso de los procedimientos de apremio pueden formularse por el interesado alegaciones que, sin cuestionar la actuación de los órganos de recaudación, invocan infracciones procedimentales o vicios de incompetencia del órgano que dictó la sanción o el acto que generó la deuda. Es claro que no corresponde a la Agencia valorar tales alegaciones, pues el procedimiento de apremio es independiente del crédito que tiene la Administración en materia de tráfico y seguridad vial que con él se persigue ejecutar. Por ello las causas de oposición a la providencia de apremio están desvinculadas de las que puedan ser opuestas al crédito que se ejecuta, sin perjuicio de que la extinción del acto administrativo (presupuesto del procedimiento de apremio) acarrearía la finalización del procedimiento de ejecución.

Dicho esto, se plantean las siguientes cuestiones:

1. Supuestos de impugnación de la providencia de apremio, dictada por la Agencia Tributaria, con fundamento en la falta de notificación de la liquidación (es el caso más frecuente de los tasados en el artículo 167.3 LGT).

Según lo dicho la Agencia no es órgano fiscalizador de las actuaciones desarrolladas por otros órganos administrativos, no obstante sí tiene la obligación de verificar los presupuestos de hecho de sus propios actos, en este caso, la providencia de apremio. La duda surge en torno al alcance y límites de dicha obligación.

En concreto, cabe plantearse si se considera suficiente la existencia de un informe del órgano administrativo responsable de la recaudación en periodo voluntario indicando la correcta práctica de la notificación en voluntaria, tal y como se viene haciendo en la actualidad, o por el contrario, es necesario completar el expediente de otro modo.

Al respecto cabe señalar que si bien el principio de lealtad entre órganos administrativos permite una producción ágil de las providencias de apremio sobre la base de la mera relación certificada de las deudas, ello no debiera impedir que la Agencia Tributaria en estos casos verificara la concurrencia en el expediente de la acreditación de la notificación correspondiente, reclamando, en caso contrario al órgano que se complete aquél. Se trata de por tanto de atribuir a la Agencia Tributaria no tanto una función revisora de la validez material de las notificaciones practicadas por órganos externos a la misma, lo que corresponde a estos, pero sí de comprobación de la concurrencia de la documentación acreditativa correspondiente conforme a la norma aplicable a cada caso, pues una eventual ilicitud de la actuación del órgano que dictó el acto podría determinar la ilicitud de la propia providencia, y en definitiva, la incorrección de la actuación de la Agencia Tributaria.

Este informe hace suyas, por tanto, las consideraciones expuestas al respecto en el documento de 20 de julio de 2010, en el sentido de que la Agencia Tributaria tendría que verificar si obra en el expediente la acreditación de la notificación correspondiente, reclamando, en su defecto, que se complete aquél, no siendo suficiente en este sentido un mero informe del órgano administrativo responsable de la recaudación en periodo voluntario indicando la correcta práctica de la notificación en voluntaria, sino la aportación de la documentación acreditativa conforme a las normativa aplicable en cada caso.

Relacionado con lo anterior si bien a efectos de tramitación, pueden existir casos de quejas en las que los contribuyentes alegan defectos en la notificación de la providencia de apremio (que no de la liquidación o sanción) practicada por la AEAT, habiendo sido interpuestas en plazo para recurrir en reposición. En estos supuestos, sin perjuicio de lo señalado en el artículo 7.3 del RD 1676/2009 por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente, si realmente existiera vicio en la notificación practicada por la AEAT, cabría plantearse la posibilidad de que el Consejo remitiera el escrito presentado al órgano competente, a efectos de su tramitación como recurso administrativo.

2. Domicilio en el que debe practicarse la notificación de la providencia de apremio.

En los procedimientos de apremio seguidos para el cobro de deudas no tributarias, como pueden ser las sanciones de tráfico, las notificaciones se intentan en el domicilio fiscal del interesado que consta en las bases de datos de la AEAT, cuyo cambio no produce efecto ante la Administración Tributaria en tanto no le sea comunicado, conforme al artículo 48.3 LGT. Ello es así porque aunque estos procedimientos no sean procedimientos tributarios, debe considerarse el artículo 10 LGP (…*sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de*

naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación").

Sin perjuicio de lo anterior, cabe citar las consideraciones que el TEAC formula respecto a la validez de la notificación edictal o por comparecencia, una vez es intentada sin éxito la notificación personal. Así, si bien en el ámbito del contenido de un expediente sometido a revisión de un Tribunal Económico Administrativo, señala la necesidad de que el cumplimiento de todos los requisitos que habilitan para la práctica de tales notificaciones queden acreditados por la Administración en el expediente, entre ellos, la necesidad de la constancia de que se ha dejado el aviso de llegada en el buzón o casillero domiciliario del destinatario. De este modo, la resolución de 10/05/2012 que estima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, reproduciendo el criterio asentado en la Resolución de 22 de septiembre de 2011, señala en su fundamento tercero que "…*Si bien es cierto que el artículo 59.2 de la Ley 30/92 no hace referencia a que después de intentada sin éxito por dos veces la notificación personal tenga que dejarse aviso de llegada en el buzón o casillero domiciliario correspondiente, la entrega de dicho aviso, prevista en el artículo 42.3 de Reglamento de Prestación de Servicios Postales, se configura como requisito inherente al derecho de tutela judicial efectiva del administrado, por lo que la omisión de dicho requisito constituye un vicio procedimental que invalida la notificación de la liquidación, motivo de oposición contra la providencia de apremio impugnada, que debe ser anulada*." Lo que debe ponerse en relación con el artículo 114 del RD 1065/2007, cuyo apartado primero in fine señala "…*Una vez realizados los os intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.2 LGT, se procederá, cuando ello sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos*".

Tal requisito constituye un intento de poner remedio al hecho de que por hallarse el contribuyente ausente de su domicilio en las horas de reparto, tenga que sufrir de forma automática las consecuencias de una notificación edictal de la que en pocos casos llegan a tener conocimiento los interesados. Por ello, y en consonancia con lo señalado por el TEAC, es de destacar la necesidad de que por parte de los servicios de correos se efectúe, o al menos se intente efectuar, la entrega del aviso de llegada, y tal extremo debe quedar de alguna forma acreditado en el expediente.

Criterio similar al del Tribunal Central ha sido sostenido también por diversos Tribunales Superiores de Justicia. Baste citar, entre otras, STSJ de Madrid de 17 de julio de 2008 (recurso 720/2005), STSJ de Baleares de 21 de enero de 2009 (recurso 959/2005), o STSJ de Aragón de 6 de octubre de 2010 (recurso 307/2009).

Trasladando estos criterios al ámbito de la Agencia Tributaria, cabe hacer las siguientes consideraciones. En primer lugar, resulta evidente la validez de las notificaciones de las actuaciones del procedimiento de apremio que se practiquen en el domicilio fiscal que conste en la base de datos de la Agencia Tributaria. El problema se plantea cuando el domicilio en el que se intentan las notificaciones por parte del órgano que dictó el acto impugnado no figura en el histórico de bases de la AEAT.

En el caso de las sanciones de tráfico, el artículo 77 de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial establece que las Administraciones con competencias sancionadoras en materia de tráfico notificarán las denuncias y las demás notificaciones a que dé lugar el procedimiento sancionador en la Dirección Electrónica Vial y en el caso de que el denunciado no la tuviese, la notificación se efectuará en el domicilio que expresamente hubiese indicado en el procedimiento y en su defecto en el domicilio que figure en los registros de la Dirección General de Tráfico.

En este sentido, la validez y eficacia de las notificaciones efectuadas por la AEAT en el domicilio fiscal no debería impedir que antes de acudir a la notificación edictal se intentara la notificación en el domicilio que pueda existir específicamente con relación al recurso público de que se trate, lo que de nuevo plantea el problema de quién ha de solicitar o proporcionar, según los casos, dicha información. Así, en ocasiones el propio contribuyente comunica el cambio de domicilio a las Administraciones actuantes y no a la AEAT, lo que al tratarse de una actuación que no vincula a esta última, hace plantearse la cuestión de si es el órgano actuante, (la Dirección General de Tráfico en el caso de las sanciones de este tipo) el que debiera informar de dicho cambio a aquélla. Esto cobra especial relevancia en los casos en los que el contribuyente alega falta de conocimiento de la aplicación de las reglas especiales tributarias en los procedimientos de apremio derivados de este tipo de sanciones.

La propuesta apuntada en el apartado anterior del presente informe, relativo a la necesidad de remitir el órgano actuante justificación documental de la notificación practicada o requerirla en su defecto la AEAT, como parte integrante del expediente cuando se impugna la providencia de apremio, constituye una práctica que lejos de inducir a la Agencia Tributaria a error sobre la validez de la notificación practicada conforme a las normas de Seguridad Vial cuando existe discordancia de domicilios, le permite contrastar el mismo, lo que en parte soluciona las cuestiones aquí suscitadas, si bien eso sí, una vez la providencia ha sido ya recurrida, y no con anterioridad, lo que se pasa a analizar a continuación.

3. Personación en la Agencia Tributaria para consultar el expediente con anterioridad a la interposición del recurso de reposición contra la providencia de apremio.

Como se ha señalado anteriormente, por razones de eficacia administrativa y al no exigirlo la normativa aplicable, la Agencia Tributaria dicta y notifica la providencia de apremio exclusivamente con la información certificada de las deudas sin necesidad de disponer en dicho momento de toda la documentación acreditativa de la correcta práctica de la notificación en periodo voluntario.

El problema surge cuando, con base en el artículo 24 REVA, el interesado comparece ante el órgano actuante para examinar el expediente administrativo, supuesto en el cual "*el órgano competente tendrá la obligación de poner de manifiesto el contenido del expediente estrictamente relacionado con el acto objeto de impugnación…*".

En estos casos, como ya se indicaba en el informe de 20 de julio de 2010, no parece de recibo remitir al interesado a la sede del órgano administrativo que dictó el acto que generó la deuda que ahora se apremia para que consulte el expediente. Por ello es necesario que la Agencia Tributaria tenga la posibilidad de exhibir el expediente de recaudación al interesado, incluso de oficio, en la medida en que resulte necesario, lo que incluiría la justificación documental de las notificaciones practicadas en voluntaria.

Ahora bien, no puede exigirse que en el expediente de recaudación consten todos los documentos que permitan al recurrente apreciar si se ha producido o no la extinción de la sanción o deuda recaudada por prescripción, pues ello obligaría a incorporar al expediente todas las actuaciones realizadas en el expediente originario. En consecuencia, en estos casos, si el recurrente considera oportuno examinar el expediente que produjo el acto origen de la deuda, deberá hacer uso de su derecho ante el órgano que actuó. En estos casos, la puesta de manifiesto del expediente no es algo que haya de efectuar la Administración si no lo solicita el interesado, entendiéndose decaído el trámite si el mismo no lo ejerce, especialmente en casos en que no se deduzca otra cosa del expediente y se haya tenido conocimiento de lo actuado en los momentos procesales oportunos, de tal manera que se hayan concedido las debidas oportunidades a los ciudadanos para ejercer sus derechos.

Los documentos que deban obrar en el expediente de recaudación de la Agencia Tributaria pueden incorporarse mediante copia electrónica o cotejada, en cualquier soporte. En algunas contestaciones del Consejo de Defensa del Contribuyente se ha dicho al contribuyente que para consultar los documentos originales del expediente de gestión deberá dirigirse a los órganos administrativos actuantes (E 9474/08).

4. Documentación que debe integrar el expediente administrativo a remitir al Tribunal económico-administrativo en caso de interposición de una reclamación.

El TEAC, en su resolución de 10 de mayo de 2012 citada en este informe, en relación a la puesta de manifiesto del expediente en el procedimiento abreviado asienta el criterio de que " si bien es cierto que la LGT ha prescindido del trámite de puesta de manifiesto en el procedimiento abreviado, ello no puede suponer una minoración de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en particular de su derecho a acceder al expediente con carácter previo a la formulación de recursos o reclamaciones ; es más durante ese plazo común de un mes, el interesado puede optar por presentar finalmente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Por ello este Tribunal estima procedente la aplicación analógica del artículo 223.2 LGT (…) y siendo el acceso al expediente, en efecto, como alega la Directora recurrente, un derecho que puede ser o no ejercitado efectivamente por los reclamantes, no puede entenderse que ello obligue a la Administración a acreditar, en cada reclamación que remite a los Tribunales Económico-Administrativos, que el expediente ha estado durante todo el plazo de interposición de la reclamación a disposición teórica del posible reclamante, sino que lo que debe exigirse a la Administración es que acredite que, una vez que el reclamante solicita el acceso al expediente, éste, completo, ha sido puesto a su disposición", y termina concluyendo que "…en las reclamaciones a tramitar por el procedimiento abreviado, si los interesados deciden interponer directamente reclamación económico-administrativa, si precisasen del expediente para formular alegaciones, podrán comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto el expediente completo, de lo que deberá dejarse constancia en dicho expediente".

En el caso examinado en este informe, cabe citar la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, que señala que "cuando la reclamación se interponga contra una providencia de apremio dictada por la AEAT correspondiente a una deuda liquidada por un ente externo, el órgano de recaudación solicitará al citado ente el envío de copia certificada de los antecedentes relativos a la notificación de la liquidación en voluntaria, si no constaran en el expediente de recaudación, para su envío al Tribunal"

Se observa por tanto que la Instrucción supone un reconocimiento de que los antecedentes relativos a la notificación de la liquidación en voluntaria forman parte del expediente administrativo de la providencia de apremio.

Si se tiene en cuenta que el órgano económico-administrativo debe apreciar todas las cuestiones que se deriven del expediente, hayan sido o no invocadas por el interesado, resulta necesario incorporar siempre y en todo caso en el expediente administrativo la acreditación de la práctica correcta de la notificación de la liquidación, multa o acto generador de la deuda que se apremia.

III. Recaudación en virtud de convenio y recursos públicos de otras Administraciones Públicas nacionales

En el primero de los casos, la AEAT asume exclusivamente la recaudación en periodo ejecutivo (gestión recaudatoria ejecutiva), cuyo producto será transferido a la entidad convenida en los términos del artículo 3.3 RGR. En el segundo, la AEAT asume ordinariamente la recaudación en los términos establecidos en el correspondiente convenio, transfiriéndose las cantidades obtenidas minoradas en los términos establecidos en dicho convenio.

La problemática que se suscita en ambos casos ha sido expuesta en el documento del 20 de julio de 2010, cuyas consideraciones se dan por reproducidas en este informe.

Conclusiones

Primera.- Sería conveniente reforzar la distinción, ya existente, en las notificaciones de las providencias de apremio y demás actos recaudatorios, de forma clara y precisa que evite cualquier confusión, los distintos supuestos recaudatorios según se trate de deudas respecto de las que la Agencia Tributaria asume toda la recaudación o sólo la gestión recaudatoria ejecutiva, facilitando al contribuyente la identificación de cuál es el órgano que dicta la providencia de apremio y que resulta competente para conocer de los recursos que se interpongan contra la misma.

Segunda.- Procede asegurar la constancia en el expediente administrativo, en el momento en que resulte necesario, de la documentación acreditativa de la notificación del acto a que se refiere la providencia de apremio notificada por la Agencia Tributaria, en los términos expuestos en el apartado II.

Tercera.- La validez y eficacia de las notificaciones efectuadas por la AEAT en el domicilio fiscal no debería impedir que antes de acudir a la notificación edictal se intentara la notificación en el domicilio que pueda existir específicamente con relación al recurso público de que se trate, en los términos expuestos en el apartado II del presente informe.

NOTA 2/2014

DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A LA IDENTIFICACIÓN DEL PERSONAL AL SERVICIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LAS ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN LOS QUE TENGA LA CONDICIÓN DE INTERESADO

Un tema que surge con frecuencia en las diversas quejas de las que conoce el Consejo para la Defensa del Contribuyente es el del derecho de los obligados tributarios a conocer la identidad del funcionario que le atendió. En la mayoría de los casos, el contribuyente expresa su malestar con el trato dispensado por el personal de la Administración tributaria que presta sus servicios en el ámbito de atención al público, siendo común en los escritos de queja que la identificación que solicitan lo sea con la intención de ejercitar acciones contra el mismo. Otras veces se limitan a invocar el derecho en cuestión, solicitando del Consejo la depuración de las responsabilidades que procedan. Ante dichas peticiones, los órganos gestores responden de diferentes maneras, pues en algunas ocasiones se limitan a proporcionar el Número de Registro Personal mientras que en otras suministran el nombre y apellidos del funcionario en cuestión. Ello sin perjuicio de que en ocasiones puedan denegar la petición de forma motivada a la vista de su improcedencia.

A continuación, se pasan a exponer algunas consideraciones acerca del contenido y límites de este derecho.

El derecho del que venimos hablando aparece regulado con carácter general en el artículo 35 b) de la Ley 30/92 que establece:

> *Los ciudadanos, en sus relaciones con las Administraciones Públicas, tienen los siguientes derechos:*
>
> *b) A identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos.*

Y, en análogos términos, en el ámbito de la Administración tributaria el artículo 34.1f) LGT establece:

> *1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:*
>
> *f) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.*

Si bien en este caso el precepto se refiere de manera concreta a las actuaciones y procedimientos tributarios en los que el ciudadano tenga la condición de interesado, pudiendo ser denegada la identificación, entendemos, si dicho requisito no se cumpliera.

En los casos en los que la identificación proceda porque se trate de actuaciones o procedimientos tributarios en los que el solicitante tenga la condición de interesado, creemos que el funcionario en cuestión que atendió al contribuyente queda identificado desde el momento en que el servicio responsable ante el que se dirija la petición le proporciona el correspondiente Número de Registro de Personal, pues se entiende que este dato constituye una identificación suficiente de cara a las posibles acciones que el contribuyente pretenda ejercitar, sin que sea necesario para ello contar con el nombre y apellidos de la persona.

En tal sentido, si la intención fuese la de promover el ejercicio de acciones judiciales penales por entender que ha mediado algún tipo de delito en la actuación del funcionario en cuestión, la referencia al NRP le permitiría comunicar el pretendido ilícito cometido a las autoridades

judiciales, de tal manera que serán luego éstas quienes, de considerar que los hechos denunciados pudieran ser constitutivos de delito, y una vez admitida a trámite la querella o denuncia, podrían en su caso solicitar de la AEAT en la que el funcionario se integra la correspondiente identificación personal que permitiría su citación.

Si lo que pretende es formular una reclamación de responsabilidad patrimonial y ser indemnizado de los supuestos perjuicios causados, dicha reclamación habrá de formularse por el interesado directamente frente a la Administración Pública, exigiendo a ésta la correspondiente indemnización por los daños y perjuicios causados por las autoridades y personal a su servicio, tal y como señala el artículo 145.1 de la Ley 30/92. Será la Administración la que pueda ejercitar posteriormente su derecho de repetición en los términos del apartado segundo: "*La Administración correspondiente, cuando hubiere indemnizado a los lesionados, exigirá de oficio de sus autoridades y demás personal a su servicio la responsabilidad en que hubieran incurrido por dolo, o culpa o negligencia graves, previa instrucción del procedimiento que reglamentariamente se establezca*.".

Por otro lado, pueden existir ocasiones en las que el superior jerárquico de la persona que atiende al contribuyente sea la misma que da respuesta a su petición de identificación, firmando el escrito correspondiente (por ejemplo, el Administrador de la Delegación correspondiente). En esos supuestos, cabría entender que el derecho del contribuyente queda en todo caso garantizado desde el momento en que conoce la completa identidad de la persona bajo cuya responsabilidad se tramitó el procedimiento, lo que no excluye la posibilidad de facilitar igualmente el Número de Identificación de Personal de la persona que le atendió.

Cabe concluir por tanto, que el contribuyente que en las actuaciones y procedimientos tributarios tenga la condición de interesado puede solicitar la identificación del funcionario que le atendió, entendiéndose que dicho derecho queda garantizado por el suministro de su número de identificación profesional, sin que sea necesario a estos efectos facilitar la identidad personal del mismo. Todo ello sin perjuicio de que, en su caso, conociera además la identidad del superior jerárquico de aquél

SUGERENCIAS 2017

SUGERENCIA 1/2017

SOLICITUD DE REVISIÓN DE LA CLASIFICACIÓN QUE SE EFECTÚA EN EL CNAE RESPECTO DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

El 3 de noviembre de 2017, desde el Consejo de Defensa del Contribuyente se remitió una sugerencia a través de la Secretaría de Estado de Hacienda al Ministerio competente para solicitar la revisión de la clasificación que se efectúa en el CNAE respecto de determinadas actividades que por su volumen podrían asimilarse a las industriales y que, sin embargo, no tienen derecho a aplicar el tipo reducido previsto en el artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, al no estar clasificadas como tales a efectos del CNAE.