

CONSEJO PARA LA  
DEFENSA DEL  
CONTRIBUYENTE

Memoria

Año 2008

CONSEJO PARA LA DEFENSA  
DEL CONTRIBUYENTE  
Memoria 2008

e-publicaciones



GOBIERNO  
DE ESPAÑA

MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

SECRETARÍA DE ESTADO  
DE HACIENDA  
Y PRESUPUESTOS



GOBIERNO  
DE ESPAÑA

MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

SECRETARÍA DE ESTADO DE  
HACIENDA Y PRESUPUESTOS

CONSEJO PARA LA DEFENSA  
DEL CONTRIBUYENTE

Créditos

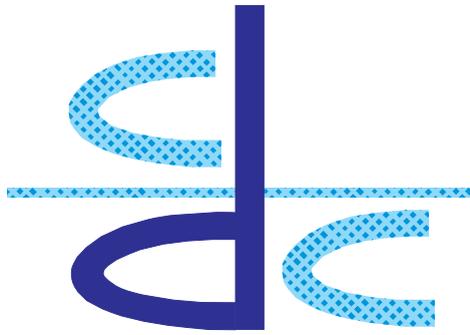
# CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Memoria

---

Año 2008





## Consejo para la Defensa del Contribuyente Memoria 2008

### **Nota sobre la edición electrónica**

La presente edición electrónica de la Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente correspondiente al año 2008, contiene el texto completo editado por el Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda.

Además incluye:

- en el Capítulo I “*Normas reguladoras*”, la posibilidad de acceder directamente al texto completo de cada norma recogido en el Capítulo VIII “*Anexo normativo*”.
- en el Apartado 1 “Índice” del Capítulo VI “*Propuestas aprobadas por el Consejo en el año 2008*”, la posibilidad de acceder directamente al texto completo de cada propuesta recogido en el Apartado 2 “*Propuestas*” de dicho Capítulo VI.
- en el Capítulo VII “*Informe de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos sobre las propuestas efectuadas*”, la posibilidad de acceder directamente al texto completo de cada propuesta recogido en el Capítulo VI “*Propuestas aprobadas por el Consejo en el año 2008*”.
- en el Capítulo IX “*Propuestas normativas (1997-2008)*”, la posibilidad de acceder e imprimir el texto completo de todas y cada una de las propuestas realizadas por el Consejo en sus once años de existencia, agrupadas tanto en orden cronológico como por su contenido, siendo posible su impresión automática.

# Presentación

La presentación de la Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente del año 2008, recoge, como viene siendo habitual, las estadísticas relativas a la tramitación y gestión de expedientes de quejas y sugerencias, con datos comparativos respecto del ejercicio anterior y reflejando su procedencia en relación con las oficinas receptoras y los servicios responsables.

Una primera conclusión que se desprende respecto del total de expedientes tramitados ante el Consejo, es un incremento en el número de quejas y sugerencias recibidas en el año 2008 (11.824) en relación con el año anterior (11.615). Es evidente no obstante, que en términos porcentuales (1'80) este incremento es muy bajo y desde luego, sensiblemente inferior al que reflejaba la Memoria de 2007 en una comparación análoga respecto de los datos del año 2006, por lo que en definitiva, a pesar de un aumento de las quejas y sugerencias en términos absolutos, en términos relativos su aumento puede considerarse un dato positivo respecto de la valoración de los servicios de la Administración tributaria por parte de los contribuyentes.

Por otra parte y a la vista de estos datos, creo que pueden reiterarse dos reflexiones formuladas en la Memoria anterior. La primera, que la relación entre las quejas que se han venido presentando en los últimos años con los millones de actos de aplicación de los tributos que se dictan cada año y de ocasiones en las que el contribuyente se relaciona con la Administración tributaria, no es un dato que deba preocupar. La segunda, que ante la reducida proporción de quejas presentadas por los contribuyentes respecto de las actuaciones desarrolladas por la Administración, surge inevitablemente la duda acerca de cuáles son los factores que explican este dato: si un alto grado de satisfacción entre los contribuyentes o más bien un desconocimiento de las funciones del Consejo, no sólo por parte de dichos contribuyentes, sino también por parte de los profesionales que representan los intereses de estos últimos ante la Hacienda Pública estatal.

Las estadísticas relativas a los expedientes tramitados por el Consejo en el año 2008 revelan asimismo, dos datos que son una constante: el primero,

el escaso porcentaje de las sugerencias (4'54) frente al de las quejas (95'46); el segundo, el elevado porcentaje (96'92) de los expedientes de queja resueltos en conformidad del contribuyente con la contestación del servicio responsable, frente a un reducido porcentaje (3'08) de los expedientes de disconformidad. Este segundo dato es, a mi juicio, especialmente significativo ya que pone de manifiesto el grado de implicación de los servicios responsables en el procedimiento de tramitación de las quejas ante el Consejo con efecto, en muchos casos, positivo para los contribuyentes.

En relación con el área de procedencia de las quejas, éstas se han presentado fundamentalmente respecto de los distintos servicios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (77'89%) seguida del Catastro (7'55%) y el resto de las quejas se reparten entre los restantes organismos de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. La importancia de las quejas presentadas en relación con la Agencia Tributaria viene siendo habitual y es de todo punto lógica, si se tiene en cuenta el número de actuaciones de sus servicios en relación con los contribuyentes; no obstante, las cifras del año 2008 muestran, en relación con la Agencia, un ligero descenso de las quejas (77'89% frente al 80'36% en 2007), y un aumento en relación con los del Catastro (7'55% frente al 5'54% en 2007).

En relación con los servicios de la Agencia Tributaria, los motivos que siguen dando lugar a mayor número de quejas son los relacionados con las obligaciones de información y asistencia (47'60%), seguida del número de quejas sobre la duración de tramitación y ejecución de resoluciones (13'37%) y diversas cuestiones relacionadas con los procedimientos de gestión (13'21%).

A la vista de los datos reflejados en la Memoria, destacaría como principales novedades del año 2008, las tres siguientes: el reducido incremento (1'80%) del número de quejas y sugerencias respecto del año anterior, una ligera reducción del número de las presentadas en relación con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (77'89%) respecto del año anterior (80'36%) y un notable aumento de las presentadas por Internet (40'61% del total).

En cuanto a las propuestas de revocación, las elevadas por el Consejo en el año 2008 han sido 15, con lo que se mantiene un número análogo al de años anteriores (16 en 2007). Aunque en este apartado las cifras son, sin

duda, modestas, debe tenerse en cuenta que este tipo de propuestas, analizadas y aprobadas por el Pleno del Consejo, surgen sólo a raíz de determinados expedientes de disconformidad. Pero lo más significativo a este respecto, es que una mayoría de los supuestos se han resuelto, por una u otra vía (estimación de la propuesta, resolución por la oficina gestora o fallo en instancia revisora) en sentido favorable al contribuyente.

Debo reiterar en este punto, como ya se expuso en la Memoria del año anterior, que la reducción del número de propuestas de revocación en el año 2008 se ha debido en parte a la utilización, fundamentalmente por la Agencia Tributaria a instancias del Consejo, de otros procedimientos distintos de la revocación a través de los cuales se han resuelto algunos expedientes satisfactoriamente en relación con la queja presentada por el contribuyente.

En cuanto a las propuestas normativas, se han presentado dos en el año 2008, lo cual supone una reducción respecto del año anterior, de acuerdo con una tendencia que responde, no sólo al propósito de centrar la actividad del Consejo en las quejas de los contribuyentes, sino también en la decisión de elevar a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, propuestas normativas razonadas y razonables, que respondan a problemas de fondo relacionados con insuficiencias o defectos de la normativa vigente y detectados con cierta reiteración a través de los expedientes tramitados ante el Consejo. La Memoria incluye un informe de la Secretaría de Estado sobre las propuestas efectuadas.

Asimismo y como viene siendo habitual, se ha introducido en la Memoria 2008 una relación de las propuestas normativas hechas por el Consejo desde su creación con un índice por materias que permita su conocimiento y manejo por todos aquellos que deben utilizar nuestras propuestas para insistir – desde cualquier ámbito – en la necesidad de solucionar los problemas que en ellos se reflejan.

María Teresa Soler Roch  
Presidenta del Consejo para la Defensa del Contribuyente

## ÍNDICE

I.	NORMAS REGULADORAS.....	11
II.	EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL AÑO 2008.....	15
	1. Antecedentes .....	15
	2. Composición del Consejo .....	15
	3. Organización del Consejo .....	16
	A) Pleno .....	16
	B) Comisión Permanente .....	20
	C) Sesiones de trabajo.....	23
	D) Presidente .....	23
	E) Secretario .....	24
	4. Régimen legal .....	24
	A) Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de Febrero de 1997 .....	27
	B) Instrucción de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997 .....	29
	C) Formas de organización y funcionamiento .....	29
	D) Instrucción de 11 de diciembre de 1998 del Director del Servicio de Auditoría Interna .....	30
	5. Funciones del Consejo.....	32
III.	LA UNIDAD OPERATIVA .....	39
	1. Normativa reguladora.....	39
	2. Estructura.....	40
	3. Medios personales .....	42
IV.	TRAMITACIÓN Y GESTIÓN DE EXPEDIENTES: ESTADÍSTICAS .....	47
V.	LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA ¿UN CASO DE OPCIÓN? .....	63
VI.	PROPUESTAS APROBADAS POR EL CONSEJO EN EL AÑO 2008 .....	75
	1. Índice.....	75
	2. Propuestas .....	75
VII.	INFORME DE LA SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS SOBRE LAS PROPUESTAS EFECTUADAS.....	85

VIII. ANEXO NORMATIVO .....	91
IX. PROPUESTAS NORMATIVAS (1997-2008) .....	139
1. Índice cronológico .....	139
2. Clasificadas por materias .....	173

---

# I. NORMAS REGULADORAS

---

---



## **I. NORMAS REGULADORAS**

Aquí sólo se van a mencionar las normas que regulan el funcionamiento y las competencias del Consejo, el contenido íntegro de estas normas se encuentran en el Capítulo VIII de esta Memoria como Anexo normativo.

Dichas normas son:

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que en su artículo 34.2 recoge la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, y en su artículo 243.2 incluye al Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Sala Especial para la Unificación de Doctrina competente para resolver dicho recurso extraordinario.
- El Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda (BOE de 21 de diciembre).
- La Resolución de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de quejas, reclamaciones y sugerencias a que se refiere la disposición única del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa de Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda (BOE de 28 de febrero).
- La Instrucción de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, sobre establecimiento y funcionamiento de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente, creado por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre (BOE de 28 de febrero).
- La Instrucción de 11 de diciembre de 1998 del Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria - Coordinador de la Unidad Operativa- sobre organización y normas de funcionamiento interno de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente y de los demás órganos y servicios que intervienen en el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias.



---

## II. EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL AÑO 2008

---

---



## **II. EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL AÑO 2008**

### **1. ANTECEDENTES**

El Consejo para la Defensa del Contribuyente fue creado por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre (BOE de 21 de diciembre). Más adelante por Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 16 de enero de 1997 se nombran los Vocales del primer Consejo, siendo este constituido de forma efectiva el 20 de enero de 1997.

El Consejo es un órgano colegiado adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y sus funciones, que luego se desarrollan, son tanto consultivas (artículo 2.h del Real Decreto 2458/1996) como de asesora-miento en la resolución de las quejas y sugerencias (artículo 2.a, entre otros, de dicha norma).

### **2. COMPOSICIÓN DEL CONSEJO**

La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 16 de enero de 1997 (BOE del 18 de enero) fija la composición del mismo mediante la designación de los 16 Vocales que, de acuerdo con el artículo 4 del citado Real Decreto, conforman el Pleno, estableciéndose dos grupos distintos en función de su distinta procedencia:

- Grupo primero, formado por personas de reconocido prestigio, en representación de los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y con el de la sociedad en general.
- Grupo segundo, formado por funcionarios públicos, en representación de los centros directivos dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. Junto a ellos, pertenece al Pleno el Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por disposición expresa del Real Decreto.

La composición mixta del Consejo, 8 funcionarios públicos de la Administración Tributaria estatal y 8 representantes de sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y con la sociedad en general, le confiere una gran representatividad de los distintos sectores afectados por la materia tributaria, aportando diversidad en los planteamientos y análisis de las materias, lo que enriquece la calidad de las decisiones.

Los miembros del Consejo para la Defensa del Contribuyente del año 2008 fueron nombrados por la Orden de 20 de abril de 2001 (BOE de 4 de mayo), Orden de 25 de mayo de 2004 (BOE de 29 de mayo), Orden de 27 de julio de 2004 (BOE de 12 de agosto), Orden de 18 de noviembre de 2004 (BOE de 26 de noviembre), Orden EHA 818/2005 de 18 de marzo de 2005 (BOE de 2 de abril), Orden EHA 2018/2005 de 17 de junio de 2005 (BOE de 30 de junio), Orden EHA 3387/2005 de 26 de octubre de 2005 (BOE de 1 de noviembre), Orden EHA 3388/2005 de 26 de octubre de 2005 (BOE de 1 de noviembre), Orden EHA/1383/2006, de 28 de abril,(BOE de 11 de mayo), Orden EHA 2763/2006, de 31 de agosto (BOE de 9 de septiembre), Orden EHA/855/2007, de 29 de marzo (BOE de 4 abril), Orden EHA/2963/2007, de 8 de octubre (BOE de 13 de octubre), Orden EHA/1831/2008, de 19 de junio y Orden EHA/1832, de 19 de junio (ambas BOE de 26 de junio), y Orden EHA/2662/2008, de 17 de septiembre (BOE de 23 de septiembre).

Los presidentes del Consejo en el año 2008 han sido D. Gaspar de la Peña Velasco, nombrado por Orden EHA/3388/2005, de 26 de octubre de 2005 (BOE de 1 de noviembre), hasta el 1 de diciembre, y Da. María Teresa Soler Roch, nombrada por Orden EHA/3469/2008, de 1 de diciembre (BOE de 3 de diciembre), desde esa fecha del 1 de diciembre hasta el 31 de diciembre.

La totalidad de los vocales del Consejo durante el año 2008 se recogen en el siguiente apartado al tratar del Pleno del Consejo.

### **3. ORGANIZACIÓN DEL CONSEJO**

El Consejo se organiza en torno a los siguientes órganos:

#### **A) Pleno**

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

- Establecer las líneas generales de actuación del Consejo.
- Resolver las quejas y sugerencias relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria que no hayan sido resueltas por los servicios responsables en la forma

establecida en la Resolución que establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias.

- Elaborar informes o propuestas por propia iniciativa en relación con la función genérica de la defensa del contribuyente.
- Proponer al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos a través del Presidente del Consejo, las modificaciones normativas que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los contribuyentes. Mención especial merece la aprobación anual de la Memoria a que se refiere el artículo 2.f) del Real Decreto 2458/1996, para su elevación al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos. El Pleno del Consejo se reunió por primera vez el 20 de enero de 1997 en su sesión constituyente. En el año 2008 se produjo el cambio de 2 vocales.

#### **a) Miembros del Pleno del Consejo durante el año 2008**

##### **Presidentes y vocales**

D. Gaspar de la Peña Velasco (hasta el 1 de diciembre)  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Murcia

Da María Teresa Soler Roche (desde el 1 de diciembre)  
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Alicante

##### **Vocales**

D. Ángel Manuel Álvarez Capón (desde el 19 de junio)  
Interventor y Auditor del Estado  
Inspector de Hacienda del Estado  
Director General del Catastro

D<sup>a</sup> María Dolores Bustamante Esquivias (desde el 17 de septiembre)  
Inspectora de Hacienda del Estado  
Directora del Departamento de Gestión Tributaria  
Agencia Estatal de Administración Tributaria

- D. José Manuel de Bunes Ibarra (hasta el 17 de septiembre)  
Inspector de Hacienda del Estado  
Director General de Tributos (hasta el 25 julio)
- D. Antonio Cayón Galiardo  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid
- D. Carlos Cervantes Sánchez-Rodrigo.  
Inspector de Hacienda del Estado  
Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.  
Agencia Estatal de Administración Tributaria
- D. Abelardo Delgado Pacheco Abogado  
Inspector de Hacienda del Estado (en excedencia)  
Socio de Garriges Abogados y Asesores Tributarios
- D<sup>a</sup> Marina Fernández-Castaño Santos (hasta el 19 de junio)  
Inspectora de los Servicios  
Directora del Servicio de Auditoría Interna  
Agencia Estatal de Administración Tributaria (hasta el 10 de junio)
- D<sup>a</sup> Manuela Fernández Junquera  
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Oviedo
- D. Jesús Gascón Catalán  
Inspector de Hacienda del Estado  
Director del Departamento de Gestión Tributaria. Agencia Estatal  
Administración Tributaria (hasta el 25 de julio)  
Director General de Tributos (desde el 26 de julio)
- D. Maximino Ignacio Linares Gil Abogado del Estado  
Director del Servicio Jurídico. Agencia Estatal de Administración  
Tributaria.
- D. Eduardo Luque Delgado  
Abogado tributarista

- D. Jesús Salvador Miranda Hita (hasta el 19 de junio)  
Inspector de Hacienda del Estado  
Inspector de los Servicios de Economía y Hacienda  
Director General del Catastro (hasta el 24 de mayo)
- D. Tomás Merola Macanás (desde 19 de junio)  
Inspector de los Servicios  
Director del Servicio de Auditoría Interna.  
Agencia Estatal de Administración Tributaria (hasta el 10 de junio)
- D. Fernando Pérez Royo  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla
- D. Francisco Pérez-Crespo Payá  
Abogado del Estado (en excedencia)  
Socio de Cuatrecasas Abogados
- D. José Ignacio Ruiz Toledano  
Inspector de Hacienda del Estado  
Vocal Coordinador de los Tribunales Económico-Administrativos  
Regionales con el Tribunal Económico-Administrativo Central

### **Secretario y vocal**

- D. Antonio Panizo García  
Abogado del Estado  
Abogado del Estado-Jefe de la Abogacía del Estado de Hacienda y  
Financiación Territorial de la Secretaría de Estado de Hacienda y  
Presupuestos

Además de los vocales, a los Plenos han acudido asiduamente como invitados el Jefe de la Unidad Operativa, miembros de la Unidad Operativa Central y Unidades Operativas Regionales 1 y 2, y la Jefe de la Unidad de Apoyo de la Dirección General del Catastro.

## **b) Sesiones del Pleno**

Durante el año 2008 se han celebrado 11 sesiones plenarias. Todas las sesiones comienzan con un informe del presidente sobre las actuaciones del Consejo, en particular las desarrolladas por la Comisión Permanente, informando al Pleno de los expedientes que se elevan al mismo. De cada sesión se levanta la correspondiente Acta en la que constan los asuntos tratados y las decisiones adoptadas. En el año 2008 se han tratado en Pleno cuestiones de gran trascendencia, entre las que destacamos las siguientes:

- Nombramiento de nuevos vocales.
- Aprobación de la Memoria del 2007.
- Propuestas de Revocaciones de actos administrativos.
- Aprobación de propuestas normativas y de mejora de la actuación administrativa.

## **B) Comisión Permanente**

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

Entre sus funciones están las siguientes:

- Decidir la tramitación y distribución de las quejas de acuerdo con lo previsto en estas normas.
- Proponer al Presidente el orden del día de las sesiones del Pleno y la fecha de su celebración.
- Preparar la documentación, informes y estudios necesarios para el mejor conocimiento por los miembros del Consejo de los temas que se hayan de tratar en el Pleno.
- Elaborar el proyecto de Memoria anual.
- Recibir información sobre los expedientes que hayan sido resueltos por los servicios responsables y dar cuenta de dicha información al Pleno del Consejo.

- Recibir los expedientes no resueltos por los servicios responsables y someterlos a la deliberación y propuesta de resolución de las Comisiones de Trabajo.
- Elevar las propuestas de resolución elaboradas por las Comisiones de Trabajo al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos o al Pleno del Consejo según proceda.

La Comisión Permanente es un órgano básico en el funcionamiento del Consejo. En ella se analizan las propuestas de resolución de los expedientes, dedicando especial atención a los expedientes de disconformidad. Respecto a estos, el método de trabajo seguido es asignar los expedientes a los Vocales del Consejo, quienes elaboran la contestación y son remitidas al Presidente del Consejo, que con el apoyo de un representante de la Unidad Operativa son estudiadas antes de llevarlas a la Comisión Permanente. Con ello se consigue agilizar el trabajo de la Comisión, unificar criterios del Consejo y un control de calidad de las mismas.

En el año 2008 se han celebrado 18 sesiones de la Comisión Permanente.

Han participado en las Comisiones Permanentes del año 2008 además de los miembros designados por el Pleno, los miembros de la Unidad Operativa Central y Unidades Operativas Regionales 1 y 2, la Jefa de la Unidad de Apoyo de la Dirección General del Catastro, el Vocal representante de los Tribunales Económico-Administrativos y el representante de la AEAT encargado de las relaciones con el Consejo. En concreto, las personas que han participado en las comisiones del año 2008 han sido las siguientes:

#### **a) Como miembros de pleno derecho**

##### **Presidente**

D. Gaspar de la Peña Velasco (hasta el 1 de diciembre)

D<sup>a</sup>. María Teresa Soler (desde el 1 de diciembre)

##### **Vocales**

D. Fernando Pérez Royo

- D<sup>a</sup>. María Teresa Soler (hasta el 1 de diciembre)  
D. Jesús Gascón Catalán (hasta el 22 de octubre)  
D<sup>a</sup>. María Dolores Bustamante Esquivias (desde el 22 de octubre)

### **Secretario**

D. Antonio Panizo García

### **b) Como invitados**

- D. Julián Pombo Garzón (hasta junio)  
Jefe de la Unidad Operativa Central
- D. Eduardo Abril Abadín (desde junio)  
Subdirector Jefe Unidad Operativa Central
- D<sup>a</sup>. María Borreguero Casado  
Jefa de la Unidad Operativa Regional 1
- D<sup>a</sup>. María Victoria Casaleiz Jaquotot  
Jefa de la Unidad Operativa Regional 2
- D<sup>a</sup>. María José Baeza Domenech  
Unidad Operativa Central
- D. Teodoro Cordón Ezquerro  
Inspector coordinador  
Unidad Operativa Central
- D. Mario Segura Alastrué  
Inspector Asesor  
Unidad Operativa Central
- D<sup>a</sup> Monserrat Merino Pastor  
Jefa de la Unidad de Apoyo de la Dirección General del Catastro
- D. José Ignacio Ruiz Toledano  
Vocal del Consejo, representante de los Tribunales Económico-Administrativos

D. Eduardo Luque Delgado  
Vocal del Consejo

### **C) Sesiones de trabajo**

Igual que en años anteriores, en 2008 se han celebrado sesiones de trabajo que preparan las reuniones de la Comisión Permanente, y que permiten agilizar el funcionamiento del Consejo. Las sesiones de trabajo se han celebrado normalmente con el Presidente, los miembros de la Unidad Operativa, la Jefa de la Unidad de Apoyo de la Dirección General del Catastro y, como antes se expuso, con algunos Vocales, miembros o no de la Comisión Permanente, y han servido principalmente para el examen y estudio de las quejas presentadas, examinando las contestaciones de los servicios responsables a efectos de proceder en consecuencia sobre la resolución de los expedientes. Las sesiones de trabajo se celebran en las sedes de las Unidades Operativas Regionales de Madrid y Barcelona.

### **D) Presidente**

Durante el año 2008 han sido Presidentes, hasta el 1 de diciembre, D. Gaspar de la Peña Velasco, nombrado por Orden EHA/3388/2005, de 26 de octubre de 2005 (BOE nº 261 de 1 de noviembre), y desde el 1 de diciembre Da. María Teresa Soler, nombrada por Orden EHA/3469/2008, desde el 1 de diciembre (BOE nº 291 de 3 de diciembre)

En caso de vacante, ausencia, enfermedad u otra causa legal, el Presidente será sustituido por el miembro del órgano colegiado de mayor jerarquía, antigüedad y edad, si bien el Consejo podrá designar a un Vocal para sustituir al Presidente en esa sesión.

El Presidente tiene, entre otras las siguientes funciones:

- Dirigir, promover y coordinar la actuación del Consejo
- Ostentar la representación del Consejo.
- Convocar y presidir las sesiones del Pleno y de la Comisión Permanente, dictando las directrices generales para el buen orden y gobierno de las mismas, de acuerdo con este último órgano, y moderando el desarrollo de los debates.
- Fijar el orden del día de las sesiones del Pleno y de la Comisión Permanente teniendo en cuenta las propuestas y peticiones formuladas por sus miembros.

- Dirigir, en nombre del Consejo, a la Unidad Operativa.

### **E) Secretario**

El Secretario del Consejo es nombrado y cesado por el Pleno del Consejo, a propuesta del Presidente. Durante el año 2008 ha sido secretario del Consejo D. Antonio Panizo García.

En caso de vacante, ausencia, enfermedad u otra causa legal, el Secretario será sustituido por el miembro del Consejo nombrado en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que designe el Consejo.

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

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

## **4. RÉGIMEN LEGAL**

El apartado 2 del artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone.

*"Integrado en el Ministerio de Hacienda, 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 del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen".*

El desarrollo reglamentario del artículo 34.1 de la Ley General Tributaria no se ha producido.

En la actualidad, el funcionamiento del Consejo se encuentra regulado por las normas de desarrollo del Real Decreto 2458/1996. En este sentido, señala la disposición final única del Real Decreto citado:

*"De conformidad con el artículo 22.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, corresponde al Consejo la aprobación de sus propias normas de funcionamiento. Las normas sobre la regulación del procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias a las que se refiere el presente Real Decreto serán aprobadas por Resolución del Secretario de Estado de Hacienda a propuesta del Presidente del Consejo, siendo de aplicación supletoria a estos efectos, en las cuestiones no expresamente previstas por el Consejo, las previsiones contenidas en el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano".*

En consecuencia, se desprende de la disposición final citada la necesidad de establecer dos tipos distintos de normas. En primer lugar, y siguiendo el orden expresado en la disposición, y por aplicación del artículo 22.2 de la Ley 30/1992, en cuanto que el Consejo es un órgano colegiado de composición no homogénea, es preciso que, como todo órgano colegiado, tenga estas unas normas de organización y funcionamiento. Dichas normas fueron aprobadas, definitivamente, por el Pleno en su sesión del 5 de marzo de 1997 (modificadas posteriormente en el año 1999 y en el 2001 en algunos aspectos).

El segundo grupo de normas que disciplinan el funcionamiento del Consejo a que se refiere el párrafo segundo de la disposición final transcrita lo forman aquellas que tienen por objeto regular el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas y sugerencias que se suscitan ante el Consejo. A diferencia de las anteriores, de índole interno, estas tienen una vocación externa, ya que regulan el procedimiento al que deben ajustarse tanto los particulares como el propio Consejo para la substanciación de las quejas y sugerencias. A su vez, la referencia a las normas de procedimiento suscita una reflexión, ya que no puede concebirse todas estas normas como disposiciones homogéneas. Existen normas típicamente procedimentales, y que por tanto van dirigidas a un órgano

administrativo pero también a los particulares. Pero junto a estas también existen otras normas internas, y que tienen por objeto regular las relaciones entre el Consejo y otros órganos administrativos integrados en la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, y que normalmente serán aquellos susceptibles de provocar las quejas y sugerencias que posteriormente presentarán los interesados. Pues bien, a la vista de dicha distinción, pero siempre manteniendo la competencia, el BOE del 28 de febrero de 1997 publica sendas disposiciones del Secretario de Estado de Hacienda.

La primera es la Resolución de 14 de febrero, por la que se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas y sugerencias (en adelante la Resolución). La segunda es la Instrucción de 14 de febrero sobre establecimiento y funcionamiento de la Unidad Operativa del Consejo (en adelante la Instrucción).

Aparte de las disposiciones anteriores, normas específicas del Consejo, no se puede desconocer la normativa general y sectorial sobre la presentación de quejas y sugerencias ante los órganos administrativos, preceptos que constituyen el presupuesto de funcionamiento de este órgano, como es el caso del artículo 34.1.p) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o, con carácter general, el artículo 79.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Curiosamente no se consagra el derecho a presentar quejas y sugerencias sobre el funcionamiento de los servicios públicos en el artículo 35 de la Ley últimamente citada, si bien no por ello surgen dudas sobre su incuestionable admisibilidad, no ya sólo en los estrictos términos del derecho de petición, sino en los términos más amplios del procedimiento administrativo.

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

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

Como se acaba de decir, por Resolución de 14 de febrero de 1997 (BOE de 28 de febrero), se aprueba, en desarrollo de la disposición final del Real

Decreto 2458/1996, el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas y sugerencias.

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

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

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

El sistema está diseñado para permitir la presentación de quejas en cualquiera de las oficinas de ámbito central o territorial (disposición primera, letras a y b de la Resolución) donde se ubiquen servicios integrados en la Agencia Estatal de Administración Tributaria o dependientes de cualquiera de los órganos de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. En todos estos existirán lo que la Resolución denomina "Unidades receptoras", cuya función es recibir las quejas y sugerencias presentadas por los interesados, registrando aquellas inmediatamente en el Libro de Quejas y Sugerencias y entregando al interesado copia acreditativa de su presentación (disposición novena). Queremos resaltar que las unidades receptoras existirán en todas aquellas oficinas en las que se ubiquen servicios dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y que nada obsta para que en aquellas oficinas donde existan dos servicios con distinta dependencia orgánica o funcional, la unidad receptora sea única.

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

queja por la unidad de tramitación, normalmente Unidad Regional sin perjuicio de las competencias de la Unidad Central que más adelante se analizarán, esta deberá, en el plazo máximo de 10 días, recabar la información precisa, para lo cual habrá de ponerse en contacto, en ese plazo, con los servicios responsables. El servicio responsable es aquel cuya actuación ha motivado la queja del contribuyente. Este servicio responsable debe dar satisfacción, a instancia de la Unidad Regional, al interesado. Para ello debe contestar en el plazo de 15 días desde la primera comunicación recibida de la unidad de tramitación, y para garantizar el funcionamiento del sistema, el servicio responsable debe comunicar a la unidad de tramitación la solución adoptada (disposición undécima). Puede darse el caso, y es lo normal, de que el ciudadano se dé por satisfecho una vez recibida la contestación del servicio responsable, en cuyo caso no parecen necesarias ulteriores actuaciones de los órganos del Consejo en relación con la queja puntual planteada. No obstante, el Consejo conoce de la totalidad de las quejas planteadas, la Unidad Operativa le informa de todas, y puede plantear las denominadas "disconformidades internas", es decir, a pesar de que el contribuyente está conforme con la solución dada a su expediente por el órgano responsable, el Consejo no está conforme con la misma y plantea la necesidad de analizar la causa de esta.

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

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

## 2°. Tramitación de las sugerencias

La tramitación de las sugerencias es más flexible que el tratamiento de las quejas. De ahí que la disposición sexta de la Resolución admita, a diferencia de las quejas, la presentación de sugerencias de forma anónima.

En cuanto al procedimiento, se omiten los trámites de relación con los servicios responsables, que, en general, no existen en este caso, sustanciándose esta ante la Unidad Central (disposición sexta.3.f de la Instrucción), y una vez informadas por la Unidad Central, esta las remitirá a la Comisión Permanente para, someterlas, en su caso, a la deliberación de aquella y su posterior elevación al Pleno.

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

El BOE de 28 de febrero no solamente publicó la Resolución analizada, sino también la Instrucción, con el alcance recogido en el artículo 21 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sobre establecimiento y funcionamiento de la Unidad Operativa del Consejo.

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

Por aplicación del artículo 22.2 de la Ley 30/1992, en cuanto que el Consejo es un órgano colegiado de composición no homogénea, es preciso que, como todo órgano colegiado, tenga unas normas de organización y funcionamiento. Dichas normas, después de las oportunas deliberaciones fueron aprobadas definitivamente por el Pleno en su sesión del 5 de marzo de 1997. Dichas normas fueron modificadas en 1999 (Sesión del Pleno 7/99, de 4 de julio) y posteriormente en el año 2001 (Sesión 07/01, de 4 de julio). Dichas modificaciones no afectan al contenido de esta Memoria, y tratan de hacer más operativo el funcionamiento del Consejo.

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

- Título preliminar: Disposiciones generales del Consejo.
- Título primero: De los Vocales.
- Título segundo: De los órganos del Consejo.

- Título tercero: Del funcionamiento del Consejo.

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

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

De acuerdo con lo señalado en las normas tercera y decimoquinta de la Instrucción de 14 de febrero de 1997 de la Secretaría de Estado de Hacienda, el Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria, en su calidad de Coordinador de la Unidad Operativa, dictó el 11 de diciembre de 1998 una instrucción sobre organización y normas de funcionamiento interno de la Unidad Operativa del Consejo y de los demás órganos y servicios que intervienen en el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Informe adicional para la mejor valoración de los hechos por el Consejo.

- Contestación complementaria si la contestación se considera insuficiente.
- Informe complementario en caso de disconformidad con la contestación.

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

## **5. FUNCIONES DEL CONSEJO**

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

### **A) Función consultora**

Entre las funciones del Consejo está elaborar informes y propuestas por propia iniciativa en relación con la función genérica de la defensa del contribuyente (artículo 2.e del Real Decreto), pero también es función del Consejo la propuesta al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos de aquellas modificaciones normativas o procedimentales que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los ciudadanos (artículo 2.h del Real Decreto).

Estas dos funciones evidencian competencias esenciales del Consejo. Si se relaciona esta función con la composición anteriormente reseñada, se comprenderá la importancia que una composición plural tiene para garantizar la mejor defensa de los intereses de los contribuyentes.

Obviamente esta defensa puede articularse tanto desde órganos administrativos de composición estatutaria, como a través de órganos de composición ajena a la Administración. Pero existe una tercera vía, que es la aquí escogida, y que se consideró la más adecuada, que es designar como Vocales de un órgano como este a personas que, sin ostentar un mandato representativo, puedan por lo menos llevar al Consejo las distintas posiciones que laten en el sentir de los ciudadanos, sin olvidar tampoco la visión propia de la Administración, si de lo que se trata es de aportar soluciones razonables para la resolución de aquellas inquietudes.

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

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

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

### *1º. Resolución de quejas*

Hay que comenzar indicando que cuando hablamos de quejas estamos englobando tanto las quejas, entendidas desde un punto de vista administrativo, en los términos de la Ley 30/1992 y de la Ley General Tributaria, con los matices que más adelante veremos, como lo que el Real Decreto 2458/96 denomina reclamaciones. Como quiera que en materia tributaria el término "reclamaciones" tiene un significado claro y preciso, y se utiliza para referirse a una suerte de recursos, en particular aquellos que se sustancian ante los órganos económico-administrativos (sección III del capítulo VIII de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, artículos 163 a 171, y normas de desarrollo, vigente hasta 1 de julio de 2004, y posteriormente el Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), pero siempre refiriéndose a remedios procedimentales de revisión de los actos administrativos de contenido tributario, la Resolución ha tratado de salvar la redacción del Real Decreto 2458/1996 eludiendo hablar de reclamaciones, pero fiel al principio de jerarquía normativa, la disposición primera, letra m) aglutina bajo la forma de quejas tanto unas como otras. Ahora bien, hay que dejar muy claro desde un principio que este Real Decreto no altera las reglas sobre

resolución de reclamaciones económico-administrativas, sino que la referencia a las reclamaciones se hace en sentido vulgar o usual.

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

Precisamente en relación con estas se suscitan los principales problemas, pues dentro de los procedimientos tributarios han existido tradicionalmente dos grandes grupos de quejas singulares, a saber las quejas del artículo 106 de la anterior Ley General Tributaria y 34.1 p) de la actual Ley General Tributaria y las del artículo 24 del anterior Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo. Sin entrar ahora en otras consideraciones, sí se debe apuntar que, desde un primer momento, el Consejo entendió que debía irrogarse las funciones resolutorias tanto de la unidad procedimental mediante la inclusión de un órgano ajeno, lo cierto es que este tiene una ventaja sustancial pues es un órgano ajeno, independiente y que no se ve "contaminado" por las disfunciones inherentes a la proximidad. Por esta razón, el Consejo ha desarrollado su función ejerciendo una vis atractiva que le permitiera conocer de estas quejas que pueden denominarse como singulares.

*2º. La solicitud de Revocaciones:*

Las quejas particulares pueden finalizar en una petición de Revocación por el Consejo del acto administrativo que provoca la queja. El nuevo Consejo constituido en el 2001 dio prioridad a las propuestas de revocaciones, frente a las propuestas normativas.

*3º. Sugerencias*

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



---

## III. LA UNIDAD OPERATIVA

---

---



### **III. LA UNIDAD OPERATIVA**

#### **1. NORMATIVA REGULADORA**

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

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

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

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

La Orden Ministerial de 4 de abril de 1997 en la que se reordenan determinadas unidades de la Agencia Tributaria, establece en su apartado segundo 6 punto e) que corresponde al Servicio de Auditoría Interna la coordinación y desarrollo de las funciones que le están atribuidas por el

Real Decreto 2458/1996 a la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

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

De aplicación suplementaria a las normas citadas en las cuestiones no expresamente previstas en las mismas será el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano y el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, que establece el marco general para la mejora de la Calidad en la Administración General del Estado.

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

## **2. ESTRUCTURA**

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

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

La adscripción o desadscripción se efectuará por el Director del Servicio de Auditoría Interna.

La Unidad se estructura en una Unidad Central, competente para la tramitación de asuntos o decisiones relativos a la competencia de los

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

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

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

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

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

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

La titularidad de una unidad receptora local (salvo en las Unidades Regionales 1 y 2) no supone la existencia de un puesto de trabajo

diferenciado, habilitándose para su desempeño a funcionarios que ocupan otros puestos de las correspondientes oficinas.

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

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

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

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

### **3. MEDIOS PERSONALES**

La Jefatura de la Unidad Operativa ha sido ejercida por D. Julián Pombo Garzón, Inspector de los Servicios, hasta junio y por D. Eduardo Abril Abadín, Subdirector Jefe Unidad Operativa Central, desde entonces.

En el año 2008 han estado prestando sus servicios dos Inspectores de Hacienda. Estos Inspectores de Hacienda han colaborado directamente con el Presidente del Consejo, examinando los expedientes en disconformidad, elaborando la Memoria del Consejo, redactando propuestas, y cuantas otras

tareas se le ha encomendado por el Presidente del Consejo o por el Jefe de la Unidad Operativa.

Dichas funciones han sido desarrolladas por D. Teodoro Córdón Ezquerro y por D. Mario Segura Alastrué.

La relación de puestos de trabajo específica de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente según figura en la Resolución de 1 de agosto de 2000 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dispone la publicación de la relación de puestos de trabajo en el ámbito de dicha Agencia, modificada por Resoluciones de 27 de febrero del 2001 y 14 de octubre del 2003 de la Presidencia de la AEAT, es la siguiente:

<b>Puesto</b>	<b>Nivel</b>	<b>Dotación</b>
Jefe Unidad Operativa Regional	29	2
Inspector Coordinador	28	1
Inspector asesor	28	2
Jefe Adjunto Unidad Operativa Central	26	2
Jefe Servicio Especial Unid. Operativa Central	26	1
Jefe Adjunto Unidades Operativas Regionales	26	2
Jefe Sección N. 24 1ª Unidad Central	24	2
Jefe Sección N. 24 1ª Unidades Regionales	24	2
Secretaria Presidente del Consejo	18	1
Subgestor 1ª Unidades Regionales	18	6
Subgestor 1ª Unidad Central	18	3
Subgestor 2ª Unidades Regionales	16	4
Subgestor 2ª Unidad Central	16	2
Subgestor 3ª Unidades Regionales	14	2
Subgestor 3ª Unidad Central	14	1
<b>Total puestos de la relación</b>		<b>33</b>



---

## IV. TRAMITACIÓN Y GESTIÓN DE EXPEDIENTES: ESTADÍSTICAS

---

---

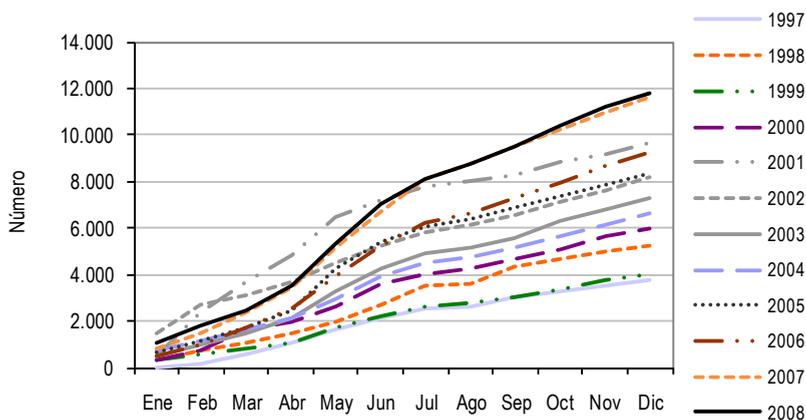


## IV. TRAMITACIÓN Y GESTIÓN DE EXPEDIENTES: ESTADÍSTICAS

### 1. ENTRADA ACUMULATIVA DE QUEJAS Y SUGERENCIAS

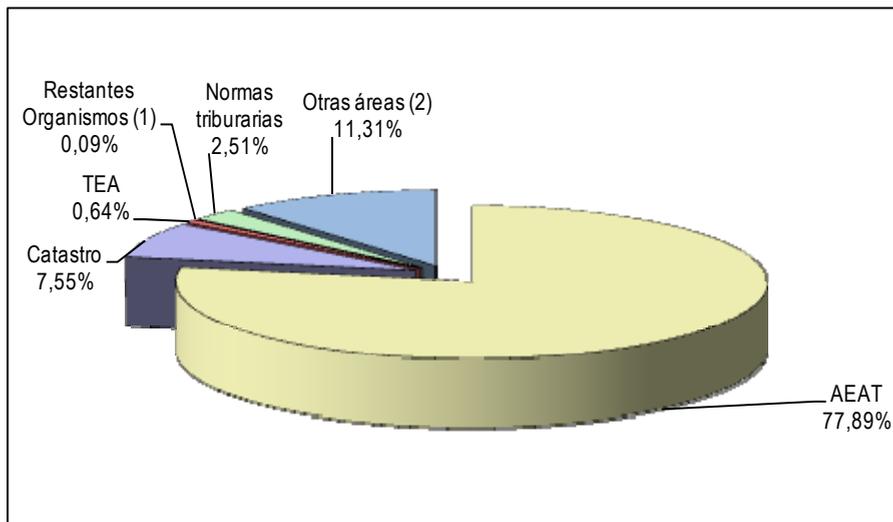
Año	Entrada por meses											
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
1997		135	420	502	558	494	435	99	363	270	282	220
1998	332	394	299	475	434	795	780	111	736	341	323	199
1999	302	252	260	288	632	490	391	173	237	294	418	303
2000	345	380	893	337	705	912	457	250	372	412	548	328
2001	522	1.819	1.340	1.146	1.664	712	601	228	258	522	348	498
2002	1.445	1.241	466	558	783	715	639	333	409	555	475	557
2003	523	430	545	608	1.167	980	621	246	412	740	534	478
2004	704	457	499	472	820	979	537	276	423	473	501	477
2005	618	497	585	719	1.815	1.132	666	378	427	535	517	460
2006	511	493	732	821	1.408	1.302	928	448	649	630	775	547
2007	856	654	844	1.118	1.679	1.575	1.349	665	728	780	728	639
2008	1.067	749	623	1.108	1.809	1.681	1.095	595	746	921	799	631

Año	Acumulado por meses											
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
1997		135	555	1.057	1.615	2.109	2.544	2.643	3.006	3.276	3.558	3.778
1998	332	726	1.025	1.500	1.934	2.729	3.509	3.620	4.356	4.697	5.020	5.219
1999	302	554	814	1.102	1.734	2.224	2.615	2.788	3.025	3.319	3.737	4.050
2000	345	725	1.618	1.955	2.660	3.572	4.029	4.279	4.651	5.063	5.611	5.941
2001	522	2.341	3.681	4.827	6.491	7.203	7.804	8.032	8.290	8.812	9.160	9.658
2002	1.445	2.686	3.152	3.710	4.493	5.208	5.847	6.180	6.589	7.144	7.619	8.176
2003	523	953	1.498	2.106	3.273	4.253	4.874	5.120	5.532	6.272	6.806	7.284
2004	704	1.161	1.660	2.132	2.952	3.931	4.468	4.744	5.166	5.638	6.139	6.617
2005	618	1.115	1.700	2.419	4.234	5.366	6.032	6.410	6.837	7.372	7.889	8.349
2006	511	1.004	1.736	2.557	3.965	5.267	6.195	6.643	7.292	7.922	8.697	9.244
2007	856	1.510	2.354	3.472	5.151	6.726	8.075	8.740	9.468	10.248	10.976	11.615
2008	1.067	1.816	2.439	3.547	5.356	7.036	8.132	8.727	9.473	10.394	11.193	11.824



## 2. ÁREAS DE PROCEDENCIA DE QUEJAS Y SUGERENCIAS

Área de procedencia	Número	% s/total
AEAT	9.210	77,89
Catastro	893	7,55
Tribunales Económico Administrativos	76	0,64
Restantes Organismos de la S.E. de Hacienda y Presupuestos (1)	11	0,09
Normas tributarias	297	2,51
Otras áreas (2)	1.337	11,31
<b>TOTAL QUEJAS Y SUGERENCIAS</b>	<b>11.824</b>	<b>100,00</b>

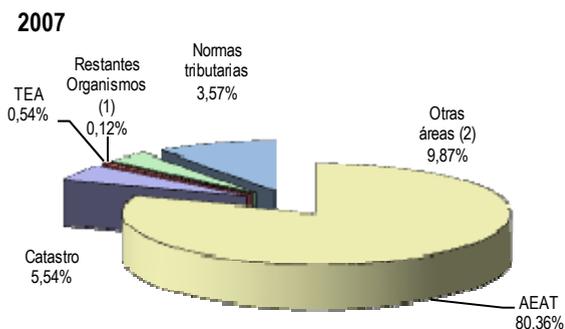


(1) Incluye las quejas y sugerencias relativas a la Dirección General de Tributos

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

## 3. ÁREAS DE PROCEDENCIA: COMPARATIVA 2007-2008

Área de Procedencia	2007	% s/total	2008	% s/total	% Var.
AEAT	9.334	80,36	9.210	77,89	-1,33
Catastro	643	5,54	893	7,55	38,88
Tribunales Económico Administrativos	63	0,54	76	0,64	20,63
Restantes Organismos de la S.E. de Hacienda y Presupuestos (1)	14	0,12	11	0,09	-21,43
Normas tributarias	415	3,57	297	2,51	-28,43
Otras áreas (2)	1.146	9,87	1.337	11,31	16,67
<b>TOTAL</b>	<b>11.615</b>	<b>100,00</b>	<b>11.824</b>	<b>100,00</b>	<b>1,80</b>



(1) Incluye las quejas y sugerencias relativas a la Dirección General de Tributos

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

#### 4. ÁREAS DE PROCEDENCIA Y OFICINAS RECEPTORAS

Entrada de Quejas y Sugerencias		Áreas de procedencia							
Número	Datos por Delegaciones	AEAT	T.Ec.Ad.	Catastro	Resto Org. SEHyP	Normas tributarias	Otras Áreas	TOTAL	
								SUMA	%
1	ÁLAVA	1						1	0,01
2	ALBACETE	24		3		1	1	29	0,25
3	ALICANTE	162	2	29		2	9	204	1,73
4	ALMERIA	65		19			1	85	0,72
5	AVILA	2		5		1		8	0,07
6	BADAJOS	32	1	4		1	1	39	0,33
7	BALEARES	137		37		4	2	180	1,52
8	BARCELONA	870	12	21		14	49	966	8,17
9	BURGOS	48		6		1	1	56	0,47
10	CACERES	20		7				27	0,23
11	CADIZ	127		3		2	7	139	1,18
12	CASTELLON	20		6				26	0,22
13	CIUDAD REAL	37		3			3	43	0,36
14	CORDOBA	29		1				30	0,25
15	LA CORUÑA	147	1	21		1	4	174	1,47
16	CUENCA	15		5		1		21	0,18
17	GIRONA	46		20		1		67	0,57
18	GRANADA	97		11				108	0,91
19	GUADALAJARA	47		55		1		105	0,89
20	GUIPUZCOA	2	1				1	4	0,03
21	HUELVA	56		1			1	58	0,49
22	HUESCA	8					1	9	0,08
23	JAEN	35		3			1	39	0,33
24	LEON	28				1	1	30	0,25
25	LLEIDA	33		7			1	41	0,35
26	LA RIOJA	15		6			3	24	0,20
27	LUGO	8		5			1	14	0,12
28	MADRID	1.817	34	295	1	32	54	2.233	18,89
29	MÁLAGA	195		14		2	6	217	1,84
30	MURCIA	56	1	12		1	2	72	0,61
31	NAVARRA	30	1				36	67	0,57
32	ORENSE	19		6				25	0,21
33	ASTURIAS	48	1	4		2	1	56	0,47
34	PALENCIA	13		1		1		15	0,13
35	LAS PALMAS	132		14			5	151	1,28
36	PONTEVEDRA	34		34				68	0,58
37	SALAMANCA	30		2				32	0,27
38	S.C. DE TENERIFE	132	7	24		2	1	166	1,40
39	CANTABRIA	45		10		2	7	64	0,54
40	SEGOVIA	14		5		1		20	0,17
41	SEVILLA	247		1		2	5	255	2,16
42	SORIA	7		9				16	0,14
43	TARRAGONA	95	1	4		2	2	104	0,88
44	TERUEL	4		2			1	7	0,06
45	TOLEDO	47		14		1	1	63	0,53
46	VALENCIA	269	3	7	2	3	16	300	2,54
47	VALLADOLID	49		3			1	53	0,45
48	VIZCAYA	17		1				18	0,15
49	ZAMORA	2		5			1	8	0,07
50	ZARAGOZA	89		22		5	8	124	1,05
51	CARTAGENA	7						7	0,06
52	GIJON	24		2		4	1	31	0,26
53	JEREZ DE LA FRONTERA	30		1		1		32	0,27
54	VIGO	95		11		4	3	113	0,96
55	CEUTA					2		2	0,02
56	MELILLA	6						6	0,05
99	UD. OPERATIVA CENTRAL	91	3	44	3	16	13	170	1,44
99	INTERNET	3.455	8	68	5	183	1.083	4.802	40,61
<b>TOTAL</b>		<b>9.210</b>	<b>76</b>	<b>893</b>	<b>11</b>	<b>297</b>	<b>1.337</b>	<b>11.824</b>	<b>100,00</b>

**5. ÁREAS DE PROCEDENCIA Y SERVICIOS RESPONSABLES**

Entrada de Quejas y Sugerencias		Áreas de procedencia							TOTAL	
Número	Datos por Delegaciones	AEAT	T.Ec.Ad.	Catastro	Resto Or SEHYP	Normas tributarias	Otras Áreas	SUMA	%	
1	ÁLAVA	2						2	0,02	
2	ALBACETE	29		5				34	0,29	
3	ALICANTE	207		34				241	2,04	
4	ALMERIA	75		35				110	0,93	
5	AVILA	4		20				24	0,20	
6	BADAJOZ	49	1	5				55	0,47	
7	BALEARES	173		36				209	1,77	
8	BARCELONA	1.139	11	20	1			1.171	9,90	
9	BURGOS	48	1	8				57	0,48	
10	CACERES	23		10				33	0,28	
11	CADIZ	153		9				162	1,37	
12	CASTELLON	45		5				50	0,42	
13	CIUDAD REAL	51		5				56	0,47	
14	CORDOBA	32		2				34	0,29	
15	LA CORUÑA	167	1	22				190	1,61	
16	CUENCA	17		8				25	0,21	
17	GIRONA	76		25				101	0,85	
18	GRANADA	112		31				143	1,21	
19	GUADALAJARA	45		57				102	0,86	
20	GUIPUZCOA	3						3	0,03	
21	HUELVA	64		5				69	0,58	
22	HUESCA	9						9	0,08	
23	JAEN	48		9				57	0,48	
24	LEON	38		4				42	0,36	
25	LLEIDA	57		7				64	0,54	
26	LA RIOJA	23		6			1	30	0,25	
27	LUGO	17		42				59	0,50	
28	MADRID	1.953	24	105				2.082	17,61	
29	MALAGA	250	1	14				265	2,24	
30	MURCIA	88		11				99	0,84	
31	NAVARRA	30						30	0,25	
32	ORENSE	24		18				42	0,36	
33	ASTURIAS	56	1	17				74	0,63	
34	PALENCIA	13		2				15	0,13	
35	LAS PALMAS	168	2	21				191	1,62	
36	PONTEVEDRA	39		82				121	1,02	
37	SALAMANCA	27		5				32	0,27	
38	S.C. DE TENERIFE	155	12	25				192	1,62	
39	CANTABRIA	57		10				67	0,57	
40	SEGOVIA	14		12				26	0,22	
41	SEVILLA	282	14	8		1	2	307	2,60	
42	SORIA	6		10				16	0,14	
43	TARRAGONA	126		6				132	1,12	
44	TERUEL	7		4				11	0,09	
45	TOLEDO	78		16				94	0,79	
46	VALENCIA	325	6	8				339	2,87	
47	VALLADOLID	71		20				91	0,77	
48	VIZCAYA	20						20	0,17	
49	ZAMORA	2		7				9	0,08	
50	ZARAGOZA	111		21				132	1,12	
51	CARTAGENA	17						17	0,14	
52	GIJON	27	1	9				37	0,31	
53	JEREZ DE LA FRONTERA	36		5				41	0,35	
54	VIGO	88		9				97	0,82	
55	CEUTA	5	1					6	0,05	
56	MELILLA	9						9	0,08	
90	SERVICIOS CENTRALES	1.801		30	10	267	11	2.119	17,92	
0	SIN SERV./RESPONSABLE	619		8		29	1.323	1.979	16,74	
<b>TOTAL</b>		<b>9.210</b>	<b>76</b>	<b>893</b>	<b>11</b>	<b>297</b>	<b>1.337</b>	<b>11.824</b>	<b>100,00</b>	

Nota.- Los datos de "SIN SERV. RESPONSABLE" corresponden a quejas y sugerencias en las que no hay asignado servicio responsable al tratarse de inadmisiones y sugerencias anónimas

## 6. OFICINAS RECEPTORAS Y SERVICIOS RESPONSABLES

Nº	Datos por Delegaciones	AEAT		T.Ec.Ad.		Catastro		Resto Or SEHyP		Normas tributarias		Otras Areas	
		Receptora	S.Resp.	Receptora	S.Resp.	Receptora	S.Resp.	Receptora	S.Resp.	Receptora	S.Resp.	Receptora	S.Resp.
1	ALAVA	1	2										
2	ALBACETE	24	29			3	5			1			1
3	ALICANTE	162	207	2		29	34			2			9
4	ALMERIA	65	75			19	35						1
5	AVILA	2	4			5	20			1			
6	BADAJOS	32	49	1	1	4	5			1			1
7	BALEARES	137	173			37	36			4			2
8	BARCELONA	870	1.139	12	11	21	20	1		14			49
9	BURGOS	48	48	1		6	8			1			1
10	CACERES	20	23			7	10						
11	CADIZ	127	153			3	9			2			7
12	CASTELLON	20	45			6	5						
13	CIUDAD REAL	37	51			3	5						3
14	CORDOBA	29	32			1	2						
15	LA CORUÑA	147	167	1	1	21	22			1			4
16	CUENCA	15	17			5	8			1			
17	GIRONA	46	76			20	25			1			
18	GRANADA	97	112			11	31						
19	GUADALAJARA	47	45			55	57			1			2
20	GUIPUZCOA	2	3	1									1
21	HUELVA	56	64			1	5						1
22	HUESCA	8	9										1
23	JAEN	35	48			3	9						1
24	LEON	28	38				4			1			1
25	LLEIDA	33	57			7	7						1
26	LA RIOJA	15	23			6	6						3
27	LUGO	8	17			5	42						1
28	MADRID	1.817	1.953	34	24	295	105	1		32			54
29	MALAGA	195	250		1	14	14			2			6
30	MURCIA	56	88	1		12	11			1			2
31	NAVARRA	30	30	1									36
32	ORENSE	19	24			6	18						
33	ASTURIAS	48	56	1	1	4	17			2			1
34	PALENCIA	13	13			1	2			1			
35	LAS PALMAS	132	168		2	14	21						5
36	PONTEVEDRA	34	39			34	82						
37	SALAMANCA	30	27			2	5						
38	S.C. DE TENERIFE	132	155	7	12	24	25			2			1
39	CANTABRIA	45	57			10	10			2			7
40	SEGOVIA	14	14			5	12			1			
41	SEVILLA	247	282		14	1	8			2	1		5
42	SORIA	7	6			9	10						
43	TARRAGONA	95	126	1		4	6			2			2
44	TERUEL	4	7			2	4						1
45	TOLEDO	47	78			14	16			1			1
46	VALENCIA	269	325	3	6	7	8	2		3			16
47	VALLADOLID	49	71			3	20						1
48	VIZCAYA	17	20			1							
49	ZAMORA	2	2			5	7						1
50	ZARAGOZA	89	111			22	21			5			8
51	CARTAGENA	7	17										
52	GIJON	24	27		1	2	9			4			1
53	JEREZ DE LA FRONTERA	30	36			1	5			1			
54	VIGO	95	88			11	9			4			3
55	CEUTA		5		1					2			
56	MELILLA	6	9										
99	INTERNET + UOC CDC	3.546		11		112		8		199			1.096
90	SERVICIOS CENTRALES		1.801				30		10		267		11
0	SIN SERV. RESPONSABLE		619				8				29		1.323
<b>TOTAL = 11.824</b>		<b>9.210</b>	<b>9.210</b>	<b>76</b>	<b>76</b>	<b>893</b>	<b>893</b>	<b>11</b>	<b>11</b>	<b>297</b>	<b>297</b>	<b>1.337</b>	<b>1.337</b>

**7. ÁREAS DE PROCEDENCIA: DESGLOSE DE QUEJAS Y SUGERENCIAS**

<b>Número total</b>	<b>11.824</b>	
<i>Quejas</i>	11.287	95,46
<i>Sugerencias</i>	537	4,54

<b>Área de Procedencia de las QUEJAS</b>	<b>TOTAL</b>	
	<b>Número</b>	<b>% s/total</b>
<i>AEAT</i>	8.904	78,89
<i>Catastro</i>	876	7,76
<i>Tribunales Económico Administrativos</i>	74	0,66
<i>Restantes Organismos de la S.E. de Hacienda y Presupuestos (1)</i>	11	0,10
<i>Normas tributarias</i>	253	2,24
<i>Otras áreas (2)</i>	1.169	10,36
<b>TOTAL</b>	<b>11.287</b>	<b>100,00</b>

<b>Área de Procedencia de las SUGERENCIAS</b>	<b>TOTAL</b>	
	<b>Número</b>	<b>% s/total</b>
<i>AEAT</i>	306	56,98
<i>Catastro</i>	17	3,17
<i>Tribunales Económico Administrativos</i>	2	0,37
<i>Restantes Organismos de la S.E. de Hacienda y Presupuestos (1)</i>	0	0,00
<i>Normas tributarias</i>	44	8,19
<i>Otras áreas (2)</i>	168	31,28
<b>TOTAL</b>	<b>537</b>	<b>100,00</b>

(1) Incluye las quejas y sugerencias relativas a la Dirección General de Tributos

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

## 8. QUEJAS: CÓDIGOS Y ÁREAS DE PROCEDENCIA

Código Q	Significado de los códigos	Códigos de Quejas (Q)						TOTAL	
		AEAT	T.Ec.Ad.	Catastro	Tributos	Normas Tributarias	Otras Áreas	SUMA	% S/Total
	<b>Información y Atención</b>	<b>5.026</b>	<b>26</b>	<b>281</b>	<b>3</b>	<b>32</b>	<b>5</b>	<b>5.373</b>	<b>47,60</b>
Q010	ATENCIÓN DEL FUNCIONARIO	417		59				476	4,22
Q020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	565		54				619	5,48
Q140	INADECUACIÓN DEL INMUEBLE	139	7	7				153	1,36
Q190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1.310	1	84	3		4	1.402	12,42
Q220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION DE IMPRESOS	31		1		30		62	0,55
Q300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA DE LA CCAA.	25		1				26	0,23
Q320	TELEFONO INFORMACIÓN TRIBUTARIA	97						97	0,86
Q330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF	386						386	3,42
Q331	TELEFONOS CENTRALIZADOS AEAT	188		16				204	1,81
Q340	SOPORTE INFORMATICO PROGRAMA PADRE	380						380	3,37
Q341	PRESENTACIÓN TELEMÁTICA	148						148	1,31
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS	199	18	32		1		250	2,21
Q351	ESTIMACIÓN OBJETIVA MÓDULOS	3				1		4	0,04
Q360	TELEFONO PETICIÓN DATOS TRIBUTARIOS	52		2				54	0,48
Q370	IRPF MODELO 104-105	20						20	0,18
Q371	IRPF MODELO 140	169						169	1,50
Q372	BORRADOR DECLARACIÓN	601						601	5,32
Q380	ASUNTOS GENERALES	296		25			1	322	2,85
	<b>Tiempo de tramitación y ejecución resoluciones</b>	<b>1.118</b>	<b>47</b>	<b>336</b>	<b>8</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1.509</b>	<b>13,37</b>
Q030	RETRASOS DE TRAMITACIÓN	592	47	332	8			979	8,67
Q050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	519						519	4,60
Q080	EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES	7		4				11	0,10
	<b>Aplicación de normas</b>	<b>81</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>221</b>	<b>0</b>	<b>303</b>	<b>2,68</b>
Q040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	81	1			221		303	2,68
Q160	EXCLUSIÓN POR EXTEMPORANEIDAD							0	0,00
	<b>Procedimiento de gestión</b>	<b>1.461</b>	<b>0</b>	<b>30</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1.491</b>	<b>13,21</b>
Q081	DECLARACIONES	118						118	1,05
Q082	LIQUIDACIONES	248		1				249	2,21
Q120	SANCIONES Y RECARGOS	156						156	1,38
Q170	NOTIFICACIONES	156		13				169	1,50
Q180	CERTIFICADOS	364		12				376	3,33
Q270	INTERESES DE DEMORA	30						30	0,27
Q280	REQUERIMIENTOS	134		1				135	1,20
Q290	CENSOS	229		2				231	2,05
Q291	REPRESENTACIÓN	26		1				27	0,24
	<b>Procedimiento de inspección</b>	<b>40</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>41</b>	<b>0,36</b>
Q090	ACTAS DE INSPECCIÓN	40						40	0,35
Q310	DENUNCIAS ART. 103 L.G.T.	993	0	2	0	0	0	995	8,82
	<b>Procedimiento de recaudación</b>	<b>499</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>500</b>	<b>4,43</b>
Q060	APLAZAMIENTOS/FRACCIONAMIENTOS	120						120	1,06
Q070	EMBARGOS	125		1				126	1,12
Q100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	79						79	0,70
Q110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	77						77	0,68
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO	93						93	0,82
Q131	COMPENSACIONES A INSTANCIA DE PARTE	5						5	0,04
	<b>Procedimiento específicos del Catastro</b>	<b>10</b>	<b>0</b>	<b>222</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>232</b>	<b>2,06</b>
Q150	VALORACIONES	2		15				17	0,15
Q230	REVISIONES CATASTRALES			31				31	0,27
Q240	TASAS REGISTRO CATASTRAL			5				5	0,04
Q250	TITULARIDAD CATASTRAL	8		171				179	1,59
	<b>Venta de impresos</b>	<b>189</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>189</b>	<b>1,67</b>
Q210	VENTA DE IMPRESOS	189						189	1,67
	<b>Cajas</b>	<b>15</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>15</b>	<b>0,13</b>
Q200	CAJAS	15						15	0,13
	<b>Resto</b>	<b>465</b>	<b>0</b>	<b>6</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1.163</b>	<b>1.634</b>	<b>14,48</b>
Q260	OTROS	465		6			1.163	1.634	14,48
	<b>TOTAL</b>	<b>8.904</b>	<b>74</b>	<b>876</b>	<b>11</b>	<b>253</b>	<b>1.169</b>	<b>11.287</b>	<b>100,00</b>

## 9. SUGERENCIAS: CÓDIGOS Y ÁREAS DE PROCEDENCIA

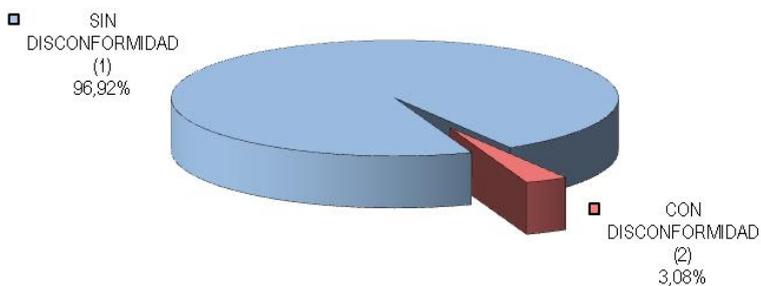
Código S	Significado de los códigos	AEAT	T.Ec.Ad.	Catastro	Normas Trib.	Otras áreas	TOTAL	
							Suma	% s/total
	<b>Información y Atención</b>	<b>201</b>	<b>0</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>220</b>	<b>40,97</b>
S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	2		3			5	0,93
S140	INADECUACIÓN DEL INMUEBLE	5					5	0,93
S190	INFORMACIÓN Y ASISTENCIA	65		1		10	76	14,15
S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION DE IMPRESOS	7			5		12	2,23
S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA DE LA CC.AA.	7					7	1,30
S320	TELEFONO INFORMACIÓN TRIBUTARIA	18					18	3,35
S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF	6					6	1,12
S331	TELEFONOS CENTRALIZADOS AEAT	14					14	2,61
S340	SOPORTE INFORMATICO PROGRAMA PADRE	11					11	2,05
S341	PRESENTACIÓN TELEMÁTICA	17					17	3,17
S360	TELEFONO PETICIÓN DATOS TRIBUTARIOS	2					2	0,37
S371	IRPF MODELO 140	1					1	0,19
S372	BORRADOR DECLARACIÓN	15					15	2,79
S380	ASUNTOS GENERALES	31					31	5,77
	<b>Tiempo de tramitación y ejecución resoluciones</b>	<b>27</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>34</b>	<b>6,33</b>
S030	RETRASOS DE TRAMITACIÓN	14	1	6			21	3,91
S050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	13					13	2,42
	<b>Aplicación de normas</b>	<b>20</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>39</b>	<b>0</b>	<b>60</b>	<b>11,17</b>
S040	SOBRE APLICACIÓN DE NORMAS	20	1		39		60	11,17
	<b>Procedimiento de gestión</b>	<b>42</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>43</b>	<b>8,01</b>
S 120	SANCCIONES Y RECARGOS	9					9	1,68
S170	NOTIFICACIONES	6					6	1,12
S180	CERTIFICADOS	14		1			15	2,79
S270	INTERESES DE DEMORA	2					2	0,37
S280	REQUERIMIENTOS	6					6	1,12
S290	CENSOS	5					5	0,93
	<b>Procedimiento de recaudación</b>	<b>12</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>12</b>	<b>2,23</b>
S060	APLAZAMIENTOS/FRACCIONAMIENTOS	2					2	0,37
S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	5					5	0,93
S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	1					1	0,19
S130	COMPENSACIONES DE OFICIO	4					4	0,74
	<b>Procedimiento específicos del Catastro</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>6</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>7</b>	<b>1,30</b>
S150	VALORACIONES	1		3			4	0,74
S230	REVISIONES CATASTRALES			3			3	0,56
	<b>Venta de impresos</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>0,37</b>
S210	VENTA DE IMPRESOS	2					2	0,37
	<b>Cajas</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0,19</b>
Q200	CAJAS	1					1	0,19
	<b>Resto</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>158</b>	<b>158</b>	<b>29,42</b>
S260	OTROS					158	158	29,42
	<b>TOTAL</b>	<b>306</b>	<b>2</b>	<b>17</b>	<b>44</b>	<b>168</b>	<b>537</b>	<b>100,00</b>

## 10. DISCONFORMIDADES EN QUEJAS Y SUGERENCIAS

<b>TOTAL DE QUEJAS Y SUGERENCIAS TRAMITADAS</b>	<b>11.824</b>	
<b>TOTAL DE QUEJAS TRAMITADAS</b>	<b>11.287</b>	
<b>QUEJAS CONTESTADAS</b>	<b>11.151</b>	<b>100,00%</b>
<i>SIN DISCONFORMIDAD (1)</i>	10.808	96,92%
<i>CON DISCONFORMIDAD (2)</i>	343	3,08%

(1) Quejas en las que el contribuyente no ha manifestado disconformidad con la contestación recibida.

(2) Quejas en las que el contribuyente ha manifestado disconformidad con la contestación recibida.



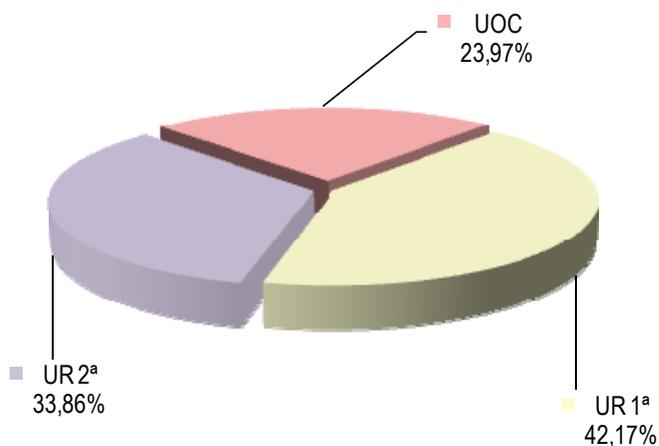
Durante el ejercicio 2008 se han distribuido a Vocales 83 expedientes de disconformidad del 2007

**11. CLAVES DE CONCLUSIÓN EN 1ª FASE**

<b>Claves de cierre</b>		<b>Q/S</b>	
<b>Código</b>	<b>Literal</b>	<b>Número</b>	<b>%</b>
	PENDIENTES DE CONTESTACIÓN	142	1,20
	CONTESTADAS SIN ASIGNAR CLAVE DE CIERRE	10	0,08
DA	DUPLICIDAD DE ALTAS	19	0,16
DE	DESISTIMIENTO O RENUNCIA DEL RECLAMANTE	13	0,11
FS	FINAL SUGERENCIA	273	2,31
IN	INADMISION POR FALTA DE COMPETENCIA	1.572	13,29
NE	DESESTIMACION DE LA QUEJA	5.052	42,73
OI	OTRAS INADMISIONES	163	1,38
PE	ESTIMACION DE LA QUEJA	4.580	38,73
<b>TOTAL</b>		<b>11.824</b>	<b>100,00</b>

## 12. QUEJAS Y SUGERENCIAS POR UNIDADES TRAMITADORAS

Unidad tramitadora	Número	% s/total
<i>Unidad Regional 1ª (UR 1ª)</i>	4.986	42,17
<i>Unidad Regional 2ª (UR 2ª)</i>	4.004	33,86
<i>Unidad Operativa Central (UOC)</i>	2.834	23,97
<b>TOTAL QUEJAS Y SUGERENCIAS</b>	<b>11.824</b>	<b>100,00</b>



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

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

Ámbito de la UOC: Quejas contra asuntos competencia de los Servicios centrales Quejas contra asuntos competencia de los Delegados Especiales o Provinciales de la AEAT o del Ministerio de Hacienda, o contra los Presidentes de los TE Administrativos.

Presentadas por entidades o instituciones que representan intereses colectivos.

Acumulación de expedientes, ámbito de varias tramitadoras, sugerencias

**13. SITUACIÓN REVOCACIONES PLANTEADAS**

<b>Revocaciones</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
<b>Solicitadas</b>	<b>16</b>	<b>15</b>
<i>Disconformidad interna</i>	1	0
<i>Disconformidad contribuyente</i>	15	15
<b>Contestadas</b>	<b>12</b>	<b>11</b>
<i>Procede</i>	7	5
<i>No procede</i>	5	2
<i>Sin revocar: Resuelto por oficina gestora</i>	0	1
<i>Sin revocar: Fallo TEAR favorable, se ejecuta</i>	0	3
<b>Pendientes</b>	<b>4</b>	<b>4</b>
<b>Trámite aprobación Pleno</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Datos a 02/04/2009



---

## V. LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA ¿UN CASO DE OPCIÓN?

---

---



## V. LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA ¿UN CASO DE OPCION?

Entre las novedades que introdujo la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en las declaraciones tributarias se encuentra la limitación a la rectificación de las opciones que las normas tributarias permiten a los obligados tributarios. Ello con independencia de la ampliación del concepto de declaración tributaria recogido en el art. 119.1 de la Ley respecto del contenido en la Ley de 1963, que ha pasado de considerar declaración únicamente a las circunstancias o elementos integrantes de *un hecho imponible*, a entender, como hace la ley vigente, que será declaración todo documento en el que se reconozca o manifieste *cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*. Pero no van por ahí nuestras preocupaciones. La modificación que ha empezado a crear problemas y cuyo polémico futuro parecía preverse ya en la aprobación de la Ley, se concreta en el apartado 3 del citado precepto que ha introducido la novedad que nos ocupa. Como resulta conocido, dicho apartado dice así: *Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración. La doctrina ha calificado la inclusión de esta opción dentro de la declaración, como la inclusión de manifestaciones de voluntad*<sup>1</sup>, es decir, que la declaración ha dejado de limitarse al reconocimiento de hechos para admitir también manifestaciones de voluntad. Resulta difícil encontrar justificación suficiente a la medida adoptada, como les sucede a los autores citados y como, de algún modo, se pudo poner de relieve en su tramitación parlamentaria que, desde luego, no fue pacífica.

En efecto, durante la tramitación parlamentaria de la Ley se discutió la rigidez de este precepto, presentándose enmiendas dirigidas a introducir en el texto del mismo la posibilidad de modificar las opciones adoptadas, en los supuestos de rectificación de la base imponible debidas a verificación o comprobación administrativa, de forma justificada<sup>2</sup>. No obstante no es

---

<sup>1</sup> Así lo califican J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ y G. CASADO OLLERO, en el “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Tecnos, 19ª ed., Madrid, 2008, p. 374.

<sup>2</sup> El Grupo Parlamentario Catalán que presentó dos enmiendas en este sentido las justificaba con base en que el contribuyente realiza sus opciones dependiendo de las magnitudes que van a servir de base en sus declaraciones, luego no tiene sentido que si con posterioridad encuentran modificadas tales magnitudes no puedan modificar, a su vez, la opción elegida.

cuestión de entrar ahora en la valoración y oportunidad de la norma, sino en la de su aplicación a determinados supuestos. Concretamente su aplicación en el IRPF a los casos de la exención de las ganancias de patrimonio puestas de manifiesto en la venta de la vivienda habitual y reinvertidas después en la adquisición de una nueva vivienda<sup>3</sup>.

Con más frecuencia de la que sería de desear se plantea la situación siguiente que llega en forma de queja al Consejo del Contribuyente: Un contribuyente vende su vivienda habitual para comprarse otra pero olvida incluir en la casilla correspondiente del modelo de declaración del IRPF, la ganancia patrimonial obtenida con la venta, como ganancia exenta por reinversión y cuando, posteriormente y fuera de plazo, quiere rectificar, la Administración le niega la rectificación. Esta es la situación básica. ¿Qué es lo que sucede cuando se produce esto? Aquí empieza a haber variaciones sobre el mismo tema. Una primera consiste en que el propio contribuyente presenta una autoliquidación complementaria, al constatar su olvido, con la que intenta corregirlo. Es decir, el contribuyente acude a las posibilidades que le otorga el artículo 122 de la LGT. El primer interrogante en este caso es el de calificar esa autoliquidación extemporánea como complementaria, ya que no va a variar en ningún sentido el resultado final de la liquidación como exige la Ley para tales supuestos. No obstante y a pesar de lo dicho, los contribuyentes presentan autoliquidaciones extemporáneas corrigiendo el error que no modifica en nada el resultado de su autoliquidación, y señalando expresamente que se acogen al citado precepto. Una segunda, similar a la anterior y, en cierto modo a la siguiente, en cuanto que con ella se provoca el inicio de una comprobación, se produce cuando lo que solicita el contribuyente es, de modo más correcto, una rectificación de su autoliquidación, acudiendo en este caso a la aplicación del artículo 120 de la misma Ley. Y, finalmente, una tercera, que tiene lugar cuando es la propia Administración la que inicia un procedimiento de comprobación limitada que finaliza con una liquidación provisional en la que se incluye la ganancia patrimonial no declarada. La reacción de la Administración Tributaria es similar en los tres casos. Niega que el contribuyente pueda modificar o rectificar su declaración inicial, sencillamente porque considera que el precepto aplicable es el artículo 119.3 de la LGT que no permite modificar las opciones tributarias de una declaración con posterioridad a su

---

Vid. mi trabajo "Procedimientos tributarios: Aspectos comunes y procedimientos de gestión", en la obra colectiva "La Nueva Ley General Tributaria", Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pp. 413-414.

<sup>3</sup> Queda claro que lo aquí dicho sirve para los supuestos de rehabilitación de vivienda.

presentación, salvo que se hagan dentro del plazo de declaración, lo que obviamente no es el caso.

Precisamente uno de los aspectos más discutidos del contenido del artículo 119.3 fue y sigue siendo el de su posible contradicción con lo dispuesto en los artículos 120.3 y 122 que, justamente, permiten rectificar autoliquidaciones ya presentadas, así como presentar autoliquidaciones complementarias, y declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas con carácter extemporáneo, respectivamente. Sin embargo, a mi juicio, si el artículo 119.3 se interpreta en sus justos términos, la aparente contradicción no se produce, y esto es lo que sucede exactamente en el caso que aquí se analiza. Y es que para que se produzca una contradicción entre los citados preceptos resulta necesario que el hecho base que se analiza sea una opción que es exactamente lo que se regula en el 119.3, y este es el problema fundamental que tiene que resolverse.

La Administración Tributaria según se deduce de los casos presentados en queja ante el Consejo del Contribuyente, considera que la exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la vivienda habitual es un supuesto de opción del contribuyente. No obstante conviene aclarar que también en estos casos de exención por reinversión se dan dos supuestos diferentes que conducen, o pueden conducir, a dos soluciones diferentes. Me refiero a que no es lo mismo que los dos actos de venta y posterior compra se realicen dentro del mismo período impositivo, incluso la compra de la segunda vivienda antes de la venta de la primera, o que la compra tenga lugar dentro de los dos años siguientes como permite la Ley. El caso más problemático es, sin duda, este último pues es cuando el olvido del cumplimiento de la casilla correspondiente a la exención por reinversión plantea las dificultades mayores.

Como digo, los criterios que utiliza la Administración para considerar que se trata de un supuesto de opción son los siguientes: Primero, el dictado del artículo 38 de la Ley del IRPF vigente (coincidente con el 36.1 de la Ley 40/1998), según el cual *“Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.*

*Cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida”.*

Segundo, lo dispuesto en el artículo 68, 1, 2º, segundo párrafo, que dice, por lo que aquí nos interesa, que: *“Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión”.*

Tercero, la interpretación de este segundo precepto en el sentido de la incompatibilidad de régimen que contiene respecto del anterior, es decir que si se quiere deducir toda la inversión en la segunda vivienda no se puede gozar al mismo tiempo de la exención por la ganancia obtenida con la venta de la primera, todo lo cual convierte esta situación en una opción para el contribuyente, que decide así si opta por la aplicación de un régimen, el de la exención, o por el otro, la deducción por el total invertido.

Creo que en la calificación que se hace de esta situación es donde se encuentra la clave del asunto. Los aspectos formales de cómo se debe de realizar la opción pierden sentido si entendemos que no se trata de tal opción. En mi opinión, no se trata de que el régimen de la exención por reinversión y el de la deducción por inversión sean incompatibles, sino que, por el contrario son regímenes complementarios, o si se quiere, el segundo es la consecuencia lógica del primero. Quiero decir que no sería justo que se permitiese la exención por reinversión y luego se volviese a “premiar” la ganancia permitiendo su deducción como inversión. Aunque no viniera expresamente regulado, una interpretación basada en los principios de justicia tributaria debería conducir a ese resultado. No se trata, por tanto, y prima facie, de dos regímenes incompatibles entre sí, como de dos regulaciones, de una misma situación, lógicas y complementarias.

No obstante, pueden añadirse más argumentos para defender que no se trata de una opción de las contempladas en el artículo 119.3 de la LGT. Las

opciones claramente reguladas como tales en las normas tributarias lo son de manera distinta a como se regula la exención por reinversión. En primer lugar porque hay un sujeto de la opción. Quiero decir que la norma se dirige directamente al sujeto que debe elegir y le presenta la opción. Esto es lo que sucede, por ejemplo en el artículo 97.6 de la Ley del IRPF en el que se dispone que *“El contribuyente casado y no separado legalmente que esté obligado a presentar declaración por este Impuesto y cuya autoliquidación resulte a ingresar **podrá**, al tiempo de presentar su declaración, **solicitar** la suspensión del ingreso de la deuda tributaria...”* Regulándose a continuación, los requisitos exigidos para ello. De forma todavía más clara el artículo 83 de esta Ley titulado *“Opción por la tributación conjunta”*, establece que *“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...”* Donde, de nuevo, nos encontramos con un sujeto al que se dirige la Ley presentándole una opción. En otros casos la opción se presenta como la posibilidad de renuncia a un régimen que se supone de aplicación general, como es el caso de la renuncia del contribuyente a la modalidad simplificada para determinar las rentas procedentes de la actividad económica, o al régimen de estimación objetiva, también dentro de este Impuesto. En ambos casos, los artículos 30 y 31 de la Ley disponen de forma clara que es el contribuyente el que puede renunciar, y lo mismo sucede con los correspondientes preceptos reglamentarios, el 29 y 32 respectivamente, en los que expresamente regulan la renuncia hecha por el contribuyente. En todas ellas se dan ventajas e inconvenientes y es el contribuyente quien tras valorar su aplicación a su situación particular adoptará la opción que le resulte más conveniente. Por supuesto que hay muchos más ejemplos en este mismo impuesto, y otros similares se encuentran en las leyes reguladoras de otros impuestos. El hecho claro de los ejemplos expuestos es que la Ley presenta la opción o la toma de decisión al contribuyente que es quien decide directamente su aplicación. Estas situaciones no pueden confundirse con la regulación de aquellas otras que afectando también al contribuyente no se regulan presentándole directamente la opción. Esto es lo que sucede no sólo con la exención por reinversión que ahora nos ocupa, sino con otras muchas situaciones que pueden ayudar a entender mejor el caso que estudiamos. La nota común de este otro tipo de situaciones se caracteriza, de mano, por venir regulada en forma de mandato sin contemplar a un posible sujeto de la acción. Los ejemplos son también numerosísimos. Pueden servir los que determinan los gastos deducibles de los ingresos, como los de rendimientos del trabajo,

recogidos en el 19.2: *“tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes...”*, o los de rendimientos del capital inmobiliario, en el artículo 23.1 *“Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:....”* O bien otro tipo de disposiciones como la contemplada en el artículo 57 de la Ley en el que se dice que *“Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 918 euros anuales”*.

¿Cómo se regula exactamente la exención por reinversión? Ciertamente el precepto, artículo 38 de la Ley vigente, también comienza señalando que *“Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales...”* y es esta redacción la que origina los problemas. Ahora bien, ese “podrán” no se dirige a la voluntad del contribuyente, al que no se menciona como sujeto de la oración, sino que se refiere a las condiciones exigidas a las ganancias, ya que el sujeto de la frase son las ganancias. Por lo tanto la norma dice podrán excluirse, y el verbo elegido lo es porque para que las ganancias se excluyan de gravamen deben de cumplir un requisito, consistente, como es sabido, en que *“el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen”*<sup>4</sup>. Y en este sentido, resulta aún más clarificador el segundo apartado del artículo, pues en él se utiliza ya la forma imperativa al disponer que *“Cuando el importe invertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, **únicamente se excluirá de tributación** la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida”*. Es decir, que el artículo citado regula como se aplica la reinversión y qué condiciones debe de cumplir la ganancia para quedar exenta, pero en modo alguno se regula como una opción para el contribuyente.

Visto de otra manera podemos preguntarnos qué sucedería en los casos comentados anteriormente si, por ejemplo, un contribuyente no hubiese señalado en su declaración un gasto admitido por la Ley, o no hubiera elevado su mínimo exento a pesar de que, cumplidos los 65 años, no se dio cuenta de que podía hacerlo. ¿Se consideraría que se trataba de una opción y se le impediría la rectificación de su declaración? Evidentemente no, y no, porque efectivamente no se trata de una opción. Por ello no estoy de

---

<sup>4</sup> No lo entiende así C. ALMAGRO MARTÍN, para quien precisamente el uso del “podrán” para regular esta exención se debe a que estamos ante una opción dentro del Impuesto. Vid. “Incentivos fiscales sobre la vivienda en los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, Q.F., Número 10, mayo, 2008, p.41.

acuerdo con las alegaciones formuladas por el Director del Departamento de Gestión Tributaria en el recurso extraordinario de revisión presentado ante el TEAC y que dio lugar a la Resolución de este Órgano de 18 de diciembre de 2008. Se argumenta en las alegaciones que la normativa que regula la deducción por inversión en vivienda presenta al contribuyente dos alternativas incompatibles entre sí: aplicar la exención por la ganancia en el ejercicio en que se pone de manifiesto, y en consecuencia no deducir por la totalidad de las cantidades invertidas en la adquisición de la nueva vivienda, o tributar por la ganancia en el ejercicio en que se pone de manifiesto y deducir solo el exceso de las cantidades invertidas<sup>5</sup>. A mi juicio este no es un supuesto de opción, y es que no puede haber opción cuando la posibilidad de elegir se decide entre una opción buena y una menos buena. Las opciones para ser tales tienen que ofrecerse al elector con ventajas e inconvenientes, pero nunca una con ventajas y la otra con menos ventajas, porque eso ya no es opción. Y, sin embargo, esto es lo que sucede con la exención por reinversión. Se supone que la opción que se le ofrece al contribuyente es la de elegir bien la exención de la ganancia obtenida, bien la deducción de toda la inversión. Pero resulta que mientras la exención de la ganancia se beneficia, en la actualidad, del 18 % de gravamen, la inversión en vivienda solo se puede beneficiar de una deducción del 15 % y además con límite en la cantidad a deducir y con límite también hasta no superar las cantidades que, en su caso, se hubieran invertido y beneficiado de la deducción en la adquisición anterior, mientras que la ganancia se declarará exenta en su totalidad si se reinvertió la totalidad de la venta. Luego la comparación se hace entre una “opción” que permite tres puntos más de deducción con la única condición de reinvertir el importe total de la venta, frente a otra que otorga tres puntos menos de deducción y una serie de límites. ¿Qué contribuyente puede considerar que le resulta más favorable la segunda opción?

Las alegaciones formuladas continúan apoyándose, a la vista de la “opción”, en lo prescrito en el artículo 119.3 de la LGT y ante ello cabe preguntarse porqué en este caso se aplica sin más lo dispuesto para las declaraciones tributarias a las autoliquidaciones, cuando la misma LGT en los artículos siguientes, pero con mayor claridad en el 122, diferencia perfectamente entre declaraciones y autoliquidaciones, otorgando a cada una caracteres específicos. Y no digamos en el Reglamento General de los Procedimientos de Gestión e Inspección en el que se separan los

---

<sup>5</sup> Por supuesto que siempre y cuando se supere lo invertido en la venta anterior y demás condiciones legales.

procedimientos de rectificación de las autoliquidaciones de los correspondientes a declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución, sin que se recojan, para los primeros, causas tasadas para su solicitud. En mi opinión, aplicar sin más lo dispuesto en el artículo 119.3 a las autoliquidaciones es olvidarse de que la denominada “declaración del IRPF” es una auténtica autoliquidación lo que sencillamente significa que a la declaración se anudan las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar la deuda, de manera que transforman definitivamente la simple declaración, lo que resultará definitivo en el supuesto que analizamos. Ello supone que resulta de aplicación el artículo 122 de la LGT y, como consecuencia, que se podrá instar la rectificación cuando el contribuyente considere que ha visto perjudicados sus intereses legítimos.

A todo lo dicho ha de añadirse la exigencia del cumplimiento formal del modelo de la declaración y en este sentido comparto plenamente el criterio sostenido por el TEAC en la Resolución, ya citada, dictada para unificación de criterio. El Tribunal hace un esfuerzo digno de encomio en apoyo de su postura que termina apoyando en dos razones que conviene reseñar. Una, que la normativa del Impuesto no otorga condición sustancial a los requisitos formales y otra, que no se aprecian razones ligadas a las operaciones de base a las que se les aplica la exención, que exijan ese rigor formal. Además de compartir estas razones expuestas, el Tribunal recuerda otra Resolución del TEAR de Andalucía de 25 de abril de 2006, en la que se resuelve que el incumplimiento de un requisito formal, como en este caso es el de no cubrir la casilla correspondiente, no puede provocar la pérdida de un derecho. Y la conformidad que mantengo con ambas Resoluciones, va más allá de lo dicho respecto del cumplimiento formal, pues lo que me parece más importante es la consideración que hace el Tribunal de la denominada “opción” como un derecho, es decir, el derecho a la exención. El Tribunal califica así, sin pretenderlo directamente, la opción como derecho justamente por lo que decía anteriormente, es decir, porque si una situación es más favorable que la otra deja de considerarse una opción y se convierte en un derecho. Pero no es sólo el TEAC el que realiza tal afirmación, el Reglamento del Impuesto se refiere también expresamente *al derecho a la exención por reinversión, en el artículo 45.2, último párrafo.*

El problema se presenta con otros matices, según señalaba al inicio, cuando la venta y la posterior adquisición no se realizan en el mismo

período impositivo sino que la compra tiene lugar dentro de los dos años siguientes. En estos casos la Administración no admite la exención de la ganancia patrimonial por reinversión si el contribuyente no lo ha hecho constar en la declaración del IRPF del ejercicio en el que se obtuvo la ganancia, presentada en plazo. La falta del cumplimiento formal de cubrir la casilla correspondiente, parece conducir de forma inexorable, y así lo entiende la Administración, a considerar *que no debe interpretarse en ningún caso como el ejercicio presunto de una "opción"*. Sin embargo, a mi juicio, y precisamente porque entiendo que el contribuyente está realizando, en este punto, no tanto una declaración como una autoliquidación, está dando por hecho la aplicación de la exención. Digamos además que la existencia de un plazo para que la ganancia se reinvierta en la adquisición de la segunda vivienda, facilita en suma el control de la reinversión. Como es bien sabido. El plazo fijado por el Reglamento del Impuesto (artículo 41) en dos años, donde regula con toda claridad que en caso de incumplir las condiciones establecidas se someterá a gravamen la ganancia correspondiente, practicando, en su caso, una liquidación complementaria en la que se incluirán los intereses correspondientes. Lo que no obsta a que se exijan las responsabilidades correspondientes por el incumplimiento formal, exigido en el Reglamento, de consignar en la declaración del Impuesto la intención de reinvertir la ganancia.

No se trata, por otra parte, de una forma de regular beneficios fiscales, por utilizar un término amplio, extraña a nuestro ordenamiento que por el contrario está salpicado de ejemplos similares. En el mismo IRPF la cuenta vivienda, pierde sus beneficios si en el tiempo que fija el Reglamento no se adquiere la vivienda. Algo similar se recoge en el Impuesto sobre Sucesiones para los bienes transmitidos por herencia que gozan de la reducción del 95 % de su valor para determinar la base imponible, como sucede con la empresa familiar y con la vivienda habitual hasta ciertos límites, que también pierden el beneficio si dentro de los diez años siguientes se procede a su venta. Por supuesto que lo mismo sucede en el caso que nos ocupa, para el que el artículo 41.4 del Reglamento del Impuesto obliga al contribuyente a imputarse las ganancias que incumplieron las condiciones para gozar de la exención, al año de su obtención<sup>6</sup> incluyendo los intereses de demora. Abundando, pues, en lo

---

<sup>6</sup> Cierto es que al gravarse en la actualidad a tipo proporcional y no alterar la progresividad del Impuesto solo interesa la imputación al año de su generación a los efectos del cálculo de los intereses.

dicho anteriormente, se observa que el destino de las controvertidas ganancias es fácilmente controlable, y a ello alude la Resolución del TEAC<sup>7</sup>, por lo que no parece admisible que se rechace la exención por el incumplimiento de un requisito formal. Por ello mismo, tampoco comparto el criterio mantenido por la Administración, de que el incumplimiento de la declaración de las ganancias exentas por la voluntad de reinversión, pueda conducir con la rotundidad que pretende a negar que se trate del ejercicio presunto de una “opción”, cuando para mí se trata del ejercicio presunto de un derecho. Como se ha defendido en el Consejo del Contribuyente, el derecho a la exención por reinversión es indiscutible siempre que se den los requisitos para entender que la reinversión se ha producido en la adquisición de una vivienda habitual. Y en todo caso, considero que en los supuestos de duda por ausencia de cumplimiento exacto de la declaración, el contribuyente tiene derecho a manifestarse en defensa de su interés legítimo.

Manuela Fernández Junquera  
Catedrática de Derecho Financiero y  
Tributario de la Universidad de Oviedo.  
Vocal del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

---

<sup>7</sup> Dice a este respecto el tribunal “que es innegable que para la gestión del impuesto es útil que la opción se ejercite declarando la ganancia patrimonial que queda exenta, para evitar el inicio de procedimientos de comprobación que, de otro modo, serían innecesarios, y para conocer el importe que ya no podrá ser base de cálculo de la deducción por adquisición de vivienda habitual. Pero también lo es que la Hacienda Pública dispone de otros elementos de control al conocer por la información de los fedatarios públicos la venta y la compra de las viviendas y poder requerir, en cualquier caso, la información necesaria.” (El subrayado es mío).

---

## VI. PROPUESTAS APROBADAS POR EL CONSEJO EN EL AÑO 2008

---

---



## **VI. PROPUESTAS APROBADAS**

### **VI. 1 ÍNDICE**

#### **PROPUESTA 1/2008**

*De la regulación de las devoluciones a contribuyentes no residentes del exceso sobre la cuota del impuesto en lo referente a los plazos para la presentación de la declaración previstos en la Orden HAC/3626/2003 de 23 de diciembre.*

#### **PROPUESTA 2/2008**

*De la obligación de declarar en los supuestos de no ejercicio de los beneficios fiscales recogidos en el artículo 96.4 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.*

### **VI. 2 PROPUESTAS**

#### **PROPUESTA 1/2008**

*De la regulación de las devoluciones a contribuyentes no residentes del exceso sobre la cuota del impuesto en lo referente a los plazos para la presentación de la declaración previstos en la Orden HAC/3626/2003 de 23 de diciembre.*

#### **A) 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 periodo 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.

## **B) 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**

*De la obligación de declarar en los supuestos de no ejercicio de los beneficios fiscales recogidos en el artículo 96.4 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.*

### **A) 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.

### **B) 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.



---

**VII. INFORME DE LA SECRETARÍA  
DE ESTADO DE HACIENDA Y  
PRESUPUESTOS SOBRE LAS  
PROPUESTAS EFECTUADAS**

---

---



## VII. INFORME DE LA SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS SOBRE LAS PROPUESTAS EFECTUADAS Y LAS MEDIDAS ADOPTADAS

### PROPUESTA 1/2008

#### *Sobre la regulación de las devoluciones, modelo 210 IRNR.*

La regulación de las devoluciones a los no residentes se encuentra contenida en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, en el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y en la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre.

El plazo previsto para la presentación de una autoliquidación de la que se deriven cantidades a devolver por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es, con carácter general, de cuatro años. El procedimiento para efectuar la devolución es el contemplado en el artículo 103 de la Ley 35/2006, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por así establecerlo el artículo 16.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La Ley 35/2006 establece que cuando los pagos a cuenta exceden de la cuota resultante de la autoliquidación “la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota”, y que dispondrá, en aquellos casos en que así lo estime oportuno, de un plazo de seis meses para proceder a practicar liquidación provisional, plazo que comienza una vez termine el periodo de presentación de la autoliquidación.

El devengo de intereses de demora sólo tendrá lugar si la devolución no se produce una vez transcurridos seis meses desde la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación con resultado a devolver.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente, una vez analizada esta normativa, determina que es perjudicial para el contribuyente el establecimiento de un plazo de cuatro años para la presentación de las declaraciones de las que se derivan cantidades a devolver por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Asimismo, considera que la existencia de un plazo tan dilatado no permite a la Administración practicar, si así fuese

necesario, una liquidación provisional hasta la finalización de dicho plazo, y ello con independencia del momento en que efectivamente se presentó la autoliquidación. Todo ello puede dar lugar a una demora excesiva en el inicio del devengo de los intereses de demora y, por lo tanto, a una desproporción entre el cómputo de dichos intereses y el retraso que efectivamente puede haber experimentado la devolución. Por todo ello, propone llevar a cabo una modificación de la normativa que subsane esta situación.

En primer lugar, es necesario señalar que el plazo de presentación de la autoliquidación y el plazo para el cobro de la devolución son plazos independientes, si bien, para que se efectúe el cobro de la misma, es necesario que previamente se presente una autoliquidación con resultado a devolver, lo cual es una decisión que depende del obligado tributario.

En segundo lugar, el que se establezca un plazo de cuatro años para la presentación de la devolución no quiere decir que necesariamente se le vaya a devolver una vez transcurrido dicho plazo. Una vez presentada la autoliquidación, la Administración tributaria no está obligada a agotar el plazo de cuatro años para poder efectuar la devolución, sino que la misma se puede efectuar al día siguiente de la presentación de la autoliquidación.

No obstante lo anterior, se considera razonable la propuesta del Consejo de modificar la normativa con el fin de solucionar y mejorar la situación actualmente existente, puesto que no es posible acudir a la vía interpretativa para introducir los cambios solicitados.

Dada la variedad de preceptos a tener en cuenta y la existencia de normas de carácter internacional implicadas en la materia, consideramos que la problemática planteada debe ser objeto de un análisis en profundidad, para poder determinar cuál es la modificación que se considera más acertada.

## PROPUESTA 2/2008

*Sobre la obligación de declarar en los supuestos de no ejercicio de los beneficios fiscales recogidos en el artículo 96.4 de la Ley 35/2006*

El artículo 96.4 de la Ley 35/2006, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

*“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.”*

El Consejo para la Defensa del Contribuyente propone su modificación para aclarar que los contribuyentes excluidos de presentar declaración en virtud de los apartados 2 y 3 de dicho artículo (que establecen los límites cuantitativos determinantes de la obligación), sólo deberán presentarla cuando teniendo derecho a la 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, decidan ejercitar tales derechos.

El mencionado precepto legal dispone que reglamentariamente se establecerán las condiciones de dicha obligación. En desarrollo de tal previsión, el artículo 61.1 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, establece expresamente que sólo existe obligación de declarar cuando los contribuyentes decidan ejercitar tales derechos.

La lectura conjunta de ambos preceptos deja claro, por lo tanto, que el artículo 96.4 de la Ley 35/2006 ha de entenderse en el sentido que apunta el Consejo para la Defensa del Contribuyente, criterio que además ha sido reiteradamente recogido en los Manuales Prácticos publicados por el Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En base a lo anteriormente expuesto no se considera oportuno abordar una reforma normativa en los términos propuestos.



---

## VIII. ANEXO NORMATIVO

---

---



## VIII. ANEXO NORMATIVO

### **Real Decreto 2458/1996, de 2 diciembre 1996, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente. (BOE 21 de diciembre)\***

La constante y necesaria mejora de la calidad de los servicios prestados desde la Administración a los ciudadanos exige que ésta se dote de los instrumentos jurídicos y operativos necesarios al efecto de facilitar el oportuno cauce a los administrados para que les permita trasladar a la misma, de manera ágil y eficaz sus quejas, sugerencias y reclamaciones que permitan un real acercamiento de la Administración en la realidad cotidiana de sus relaciones con los administrados.

En este marco, en el que debe de reiterarse la voluntad de facilitar a los ciudadanos todos los cauces posibles para hacer llegar a las autoridades y responsables de los diferentes organismos públicos cualesquiera quejas, reclamaciones, sugerencias o propuestas que aquellos ciudadanos deseen transmitir como consecuencia de sus relaciones con las Administraciones públicas, y especialmente, en el caso que nos ocupa, con la Secretaría de Estado de Hacienda, responsable, a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de la gestión del sistema tributario estatal y aduanero, lo que se acomete en el presente Real Decreto mediante la creación de un Consejo para la Defensa del Contribuyente, que sin perjuicio de su naturaleza consultiva, se concibe con caracteres de independencia y representatividad y al que se dota de los medios profesionales y operativos necesarios para asegurar la eficacia en su actuación interna, estructurando de hecho a estos efectos una novedosa oficina para la Defensa del Contribuyente encargada de canalizar todas las posibles quejas, reclamaciones o propuestas de los ciudadanos, así como de asesorar a la Secretaría de Estado de Hacienda en todas las cuestiones concernientes a la mejor protección y defensa de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado. El Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano, contempla

---

\* El Real Decreto 1127/2008, de 25 de junio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda, señala en su artículo 2 apartado 6: *"El Consejo para la Defensa del Contribuyente es un órgano asesor de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos para la mejor defensa de los derechos y garantías del ciudadano en sus relaciones con la Administración tributaria estatal, que se regirá en cuanto a sus competencias, composición y funcionamiento por sus normas específicas"*.

determinados aspectos en materia de información administrativa y atención al ciudadano y especialmente el ámbito de las quejas, sugerencias y reclamaciones que los mismos puedan formular ante la correspondiente Administración, que en el caso de la aplicación del sistema tributario requieren un tratamiento específico, sin desvirtuar por ello el espíritu y la filosofía del precitado Real Decreto e incluso profundizando en los mecanismos administrativos de defensa del contribuyente en beneficio tanto de su seguridad jurídica como de la necesaria agilidad en el tratamiento y resolución de las cuestiones que se planteen.

A mayor abundamiento, el apartado tercero del artículo 96 de la vigente Ley General Tributaria\* en su redacción dada por Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial, contempla el deber de la Administración tributaria de prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones, cuestiones éstas que junto con la reiterada voluntad de canalizar de manera eficaz las reclamaciones, quejas o sugerencias de los administrados en sus relaciones con la Administración tributaria justifican el contenido del presente Real Decreto.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente aparece así como garante de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias y se configura como un órgano colegiado, en el cual se pretende dar cabida a todos los sectores sociales relacionados con el ámbito tributario, con el fin de garantizar un mayor acercamiento de la Administración a los ciudadanos. En este Consejo, auténtico protagonista de la defensa del contribuyente, sin perjuicio de la necesaria integración en su seno de representantes de la Administración tributaria, se da entrada a los sectores profesionales y sociales más representativos relacionados con ella, que en su trato diario con la Administración tributaria tienen ocasión de detectar los defectos en su gestión, pudiendo contribuir decisivamente a alertar sobre su existencia y sobre el modo de corregirlos.

El Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, designado de entre sus miembros, actuará como representante del mismo y órgano de relación con los demás organismos públicos y privados. Para una efectiva consecución de los objetivos propuestos, se prevé que su designación

---

\* La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria fue derogada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

recaiga sobre una persona de reconocido prestigio en el ámbito tributario, con la correspondiente y necesaria experiencia profesional.

Sin desconocer la condición del Consejo como órgano asesor del Secretario de Estado, se le atribuye la máxima autonomía e independencia para el conocimiento y resolución de los asuntos que se le encomiendan.

Por último, se adoptan las previsiones necesarias para dotar a este Consejo de la infraestructura y medios necesarios para acometer las funciones que se le asignan, adscribiendo a éste una unidad operativa en el marco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

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 29 de noviembre de 1996, dispongo:

### ***Artículo 1. Creación***

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

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

### ***Artículo 2. Funciones***

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

a) Recibir, a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, las quejas, reclamaciones y sugerencias de los ciudadanos, relacionados directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que se observe en el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como de los demás órganos y unidades administrativas que conforman la Secretaría de Estado de Hacienda.

b) Recabar y contratar la información necesaria acerca de las quejas o reclamaciones interpuestas, al efecto de verificar y constatar su real trascendencia y posteriormente realizar las correspondientes sugerencias para la adopción de las medidas que fueren pertinentes.

c) Recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, simplificar trámites administrativos o estudiar la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios así como, con carácter general, para cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración tributaria y para la consecución de los fines asignados a la misma.

d) Asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en los artículos 29 y 77 de la Constitución en el ámbito tributario.

e) Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, ya se refiera al ámbito de la regulación de los tributos, ya al de su aplicación.

f) Elaborar una memoria anual en la que quede reflejado el resumen de sus actuaciones a lo largo del ejercicio y se sugieran aquellas medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para evitar la reiteración fundada de quejas o reclamaciones por parte de los contribuyentes. La memoria anual será sometida al conocimiento del Gobierno por el Secretario de Estado de Hacienda a través del Ministro de Economía y Hacienda, tras cuyo trámite adquirirá el carácter de pública.

Dicha memoria será también remitida al Secretario de Estado para la Administración Pública, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 23 del Real Decreto 208/1996.

g) Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda en la resolución de aquellas quejas, reclamaciones y sugerencias formuladas por los ciudadanos cuando aquél así lo solicitase.

h) Proponer al Secretario de Estado de Hacienda, a través del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aquellas modificaciones normativas o procedimentales que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los ciudadanos.

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

### ***Artículo 3. Del derecho a formular reclamaciones, quejas o sugerencias***

1. Los contribuyentes tendrán derecho a formular cualesquiera reclamaciones, quejas o sugerencias que tuvieren por conveniente ante la Secretaría de Estado de Hacienda, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley General Tributaria\*, y en relación con el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades administrativas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como de los demás órganos y unidades que dependen de la Secretaría de Estado de Hacienda, planteándolas en las correspondientes hojas de reclamaciones, quejas y sugerencias que a estos efectos deberán encontrarse en las mencionadas oficinas y dependencias. La Secretaría de Estado de Hacienda las trasladará al Consejo, a efectos de su consideración y, en su caso, pertinente tramitación.

2. La formulación, tramitación y contestación de las reclamaciones, quejas y sugerencias relacionadas con el funcionamiento de las unidades administrativas de la Secretaría de Estado de Hacienda se regirá por lo dispuesto en el Real Decreto 208/1996, no siéndoles de aplicación los artículos 19, 20, 21 y 22 de la citada norma.

3. Las reclamaciones, quejas y sugerencias formuladas al amparo de esta norma ante la Secretaría de Estado de Hacienda y 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.

Estas reclamaciones, 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.

---

\* La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria fue derogada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las contestaciones emanadas de la Secretaría de Estado de Hacienda y 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 por el Ministro de Economía y Hacienda mediante la correspondiente Orden Ministerial, de la siguiente forma:

a) Formarán parte del Consejo ocho vocales, representantes de los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y de la sociedad en general.

b) Asimismo, serán vocales cuatro representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con la siguiente distribución:

1º Tres representantes de los Departamentos y Servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria propuestos por el Secretario de Estado de Hacienda, oído el Director general de la misma, de entre los que uno ejercerá las funciones de Secretario.

2º El Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

c) Un representante de los siguientes órganos directivos, propuestos por el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, oídos los Directores de los respectivos centros\*:

1º Dirección General de Tributos.

2º Dirección General del Catastro.

3º Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas.

---

\* Párrafo modificado por el “El Real Decreto 438/2008, de 14 de abril, por el que se aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales suprime, entre otras, la anterior Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y crea la actual Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales”.

d) Un representante de los Tribunales Económico-Administrativos, pro puesto por el Secretario de Estado de Hacienda, oído el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central.

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 primera.

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 mismo, de entre los vocales que tengan la condición de funcionarios públicos en activo y por el Secretario del Consejo para la Defensa del Contribuyente, que asimismo, ejercerá las funciones de Secretario de dicha Comisión Permanente. Serán competencias y funciones de esta Comisión las que determine el Consejo conforme a sus propias normas de funcionamiento.

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 en su caso de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.4 de la Ley 30/1984, de Medidas para la Reforma de la Función Pública. Ap. 1 c) modificado por disp. final 2 de Real Decreto 1330/2000, de 7 julio.

#### ***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 de signado por el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Consejo, de entre sus miembros, por un plazo de cuatro años.

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, con la Agencia Estatal de Administración Tributaria y demás organismos públicos y 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 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, 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 determine su relación de puestos de trabajo.

3. Serán funciones de esta unidad operativa las siguientes:

a) Las de comunicación, por orden del Presidente del Consejo, con los órganos y unidades de la Secretaría de Estado de Hacienda y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la tramitación de los asuntos de la

competencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, así como el soporte administrativo y técnico de dicha tramitación.

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

*Disposición Adicional Única. Ausencia de aumento del gasto público*

La aplicación de las previsiones contenidas en el presente Real Decreto, la puesta en funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente y la adaptación orgánica de los servicios y unidades que se configuran en él no deberán originar aumento alguno del gasto público.

*Disposición 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 sobre la regulación del procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias a las que se refiere el presente Real Decreto serán aprobadas por resolución del Secretario de Estado de Hacienda a propuesta del Presidente del Consejo, siendo de aplicación supletoria a estos efectos, en las cuestiones no expresamente previstas por el Consejo, las previsiones contenidas en el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano.

**Resolución de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias, a que se refiere la disposición final única del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda**

El Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda, establece en su disposición final única que las normas sobre la regulación del procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias serán aprobadas

por resolución del Secretario de Estado de Hacienda a propuesta del Presidente del Consejo.

Las expresadas normas deben conseguir equilibradamente diversos objetivos, entre los que cabe destacar la independencia del Consejo y de sus órganos respecto a los servicios gestores, la agilidad del procedimiento y el derecho de los ciudadanos a ser oídos y a estar informados del resultado de sus requerimientos.

Criterios de eficacia aconsejan no demorar la solución de las quejas y reclamaciones hasta el momento en que se produzca la actuación de los órganos colegiados del Consejo. Por ello, se prevé el impulso del propio Consejo, a través de su Unidad Operativa, ante los correspondientes órganos o servicios, a efectos de una posible atención inmediata de dichas quejas y reclamaciones.

En virtud de lo cual, a propuesta del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, he resuelto:

## **1. Normas generales**

### ***Primera. Términos utilizados***

A los efectos de la presente Resolución se utilizarán los siguientes, términos:

- a) «Servicios centrales»: Los que con este carácter dependen de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o de cualquiera de los órganos de la Secretaría de Estado de Hacienda.
- b) «Servicios territoriales»: Las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las Delegaciones Especiales y Delegaciones de Economía y Hacienda en lo que afecta a la gestión de los servicios funcionalmente dependientes de la Dirección General del Catastro, y los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales y sus Secretarías Delegadas.
- c) «Oficina»: Cualquier centro de trabajo físicamente diferenciado, tanto perteneciente a los Servicios centrales como a los territoriales, abierto al público, aunque comprenda servicios de diferente naturaleza.

- d) «Consejo»: El creado para la Defensa del Contribuyente por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre.
- e) «Unidad Operativa»: La perteneciente al Consejo, regulada en el artículo 6 del mencionado Real Decreto.
- f) «Unidad central»: La existente con tal carácter en la Unidad Operativa, perteneciente orgánica y funcionalmente a la misma, con competencias para la recepción y, en su caso, impulso de la resolución de las quejas y reclamaciones, y de informe en relación con éstas y con las sugerencias.
- g) «Unidades regionales»: Las dependientes orgánica y funcionalmente de la Unidad Operativa, con competencias de recepción y tramitación de quejas y sugerencias en un ámbito territorial determinado.
- h) «Unidades locales»: Las pertenecientes a todas las Oficinas, con dependencia funcional exclusiva de la Unidad central a través de las Unidades regionales, con competencias para la recepción de las quejas, reclamaciones y sugerencias y su inscripción en el Libro de Quejas y Sugerencias.
- i) «Unidades receptoras»: Las Unidades central, regionales o locales encargadas de la recepción de las quejas, reclamaciones y sugerencias.
- j) «Unidades de tramitación»: Las Unidades central y regionales encargadas del estudio, investigación, informe e impulso de la resolución de las quejas, reclamaciones y sugerencias.
- k) «Servicio responsable»: El Servicio central o territorial contra el que se formulen las quejas o el competente para la resolución de las mismas cuando éstas fueran objeto de regulación especial.
- l) «Libro de Quejas y Sugerencias»: El regulado en los artículos 15 a 17 del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero.
- m) «Quejas»: Las quejas y reclamaciones mencionadas en el artículo 2.a) del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, esto es, las presentadas en relación, directa o indirecta, con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que se observe en el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades de la Agencia Estatal de

Administración Tributaria así como de los demás órganos y unidades administrativas que conforman la Secretaría de Estado de Hacienda,

- n) «Sugerencias»: Las iniciativas o sugerencias mencionadas en el artículo 2.c) del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, esto es, las formuladas para mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, simplificar trámites administrativos o estudiar la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios, así como, con carácter general, para cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración tributaria y para la consecución de los fines asignados a la misma.

### ***Segunda. Procedimiento aplicable***

1. Salvo cuando el interesado se acoja de forma expresa a otro procedimiento regulado por las leyes y siempre que se trate de quejas o sugerencias contempladas en el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, se presumirá que todas las presentadas ante cualquier servicio o autoridad de la Secretaría de Estado de Hacienda, sea cual fuere el medio o procedimiento de presentación, lo son para su tramitación ante el Consejo, en los términos regulados por la presente Resolución.
2. Igualmente se aplicará el procedimiento previsto en la presente Resolución, con la especialidad regulada en la norma undécima.] siguiente, a las quejas presentadas de forma expresa al amparo del artículo 106 de la Ley General Tributaria y del artículo 24 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por la que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre el procedimiento económico-administrativo.
3. De lo previsto en el número precedente se excluirán sólo las quejas y sugerencias a que se refiere la letra g) del artículo 2º del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre.
4. No existirán en los Servicios Centrales o Territoriales otros procedimientos de presentación de quejas o sugerencias distintos a los mencionados en los apartados precedentes, sin perjuicio de las que, verbalmente y con carácter informal, se susciten en la normal relación

de los ciudadanos con los servicios citados y, en particular, con los de atención al público.

### ***Tercera. 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 expresamente mencionadas en las presentes normas.

### ***Cuarta. Asistencia en el ejercicio del derecho de petición***

El Consejo, directamente o a través de su Unidad Operativa, asistirá en el ámbito tributario, a los ciudadanos que lo soliciten, en aplicación de lo previsto en el artículo 2.d) del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, en el ejercicio del derecho de petición reconocido en los artículos 29 y 77 de la Constitución.

### ***Quinta. Confidencialidad***

En aplicación de las obligaciones de sigilo y secreto que recaen sobre los funcionarios, los dependientes de la Unidad Operativa se abstendrán de cualquier comunicación, manifestación o comentario relativo a las quejas o sugerencias recibidas, con las únicas excepciones que deriven de la estricta aplicación del procedimiento previsto en la presente Resolución o de las consultas que les formulen los superiores jerárquicos funcionales de la propia Unidad Operativa.

## **II. Procedimiento para la presentación, tramitación y resolución de las quejas y sugerencias**

### ***Sexta. Legitimación para la presentación de las quejas y sugerencias***

1. Podrán presentar las quejas a que hace referencia el artículo 2 a) del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, personalmente o mediante representación, todas las personas físicas o jurídicas con capacidad de obrar conforme a derecho, españolas o extranjeras, que estén debidamente identificadas, siempre que se refieran a procedimientos administrativos de naturaleza tributaria de la competencia de la Secretaría de Estado de Hacienda o a la actuación de los servicios

dependientes de la misma, con los que aquéllas estuvieren relacionadas directa o indirectamente.

2. Podrán presentar las sugerencias a que se refiere el artículo 2 c) del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, las mismas personas, tengan o no relación con las cuestiones a que aquéllas se refieran, aunque se hicieran de forma anónima.

### **Séptima. Forma y lugares de presentación de las quejas y sugerencias**

1. Las quejas y sugerencias a que hace referencia esta Resolución podrán ser presentadas, a elección del interesado:
  - a) Mediante personación ante cualquier Unidad receptora, en los términos regulados en los números 1 y 2 del artículo 18 del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero.
  - b) Mediante cumplimentación y envío por correo, fax u otro sistema de transmisión, a las Unidades receptoras habilitadas para esta forma de recepción, de los impresos o modelos establecidos para la formulación de las quejas y sugerencias, que estarán disponibles en todas las Oficinas. Estos supuestos, a los efectos de su tramitación, se entenderán comprendidos entre los contemplados en el número 3 del artículo mencionado en el párrafo anterior.
2. Existirán Unidades receptoras en todas las Oficinas dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda.
3. Los modelos de presentación, que serán aprobados por la Presidencia del Consejo, se ajustarán en sus especificaciones mínimas a lo previsto en el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, para los Libros de Quejas y Sugerencias, con las adiciones que resulten necesarias para la aplicación efectiva de las normas contenidas en la presente Resolución.
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 los idiomas oficiales de la Comunidad Autónoma donde se presenten y podrán solicitar que los documentos relativos al procedimiento aquí regulado que se les dirija vengán redactados en igual idioma o se

acompañen de traducciones autorizadas. En las Oficinas sitas en Comunidades Autónomas con dos idiomas oficiales, los Libros de Quejas y Sugerencias, impresos y documentación informativa estarán redactados en ambos idiomas.

***Octava. Tramitación de las quejas y sugerencias presentadas mediante otros procedimientos***

1. Cuando en cualquier oficina se presenten escritos por vías distintas a las indicadas en esta Resolución que deban ser tramitados conforme a la misma, incluso cuando la presentación no se ajuste a los modelos establecidos, el empleado público que los reciba los remitirá en todo caso a la Unidad receptora de la misma Oficina o, en su defecto, a la Unidad central, en un plazo no superior a tres días desde la recepción.
2. En estos casos, la Unidad receptora, de acuerdo con la documentación recibida, cumplimentará de forma inmediata la correspondiente hoja del Libro de Quejas y Sugerencias, remitiendo la copia de acuse de recibo al interesado y comunicándole la inclusión de su escrito en el procedimiento aquí regulado.

***Novena. Constancia formal de la presentación***

1. Todas las quejas y sugerencias presentadas, sea cual fuere la forma y lugar de presentación, serán inscritas en el Libro de Quejas y Sugerencias correspondiente a la Unidad receptora, con independencia de los servicios a los que la queja o sugerencia se refiera.
2. Las Unidades receptoras deberán acusar recibo de todas las quejas y sugerencias mediante entrega al interesado de la copia de la correspondiente inscripción en el Libro de Quejas y Sugerencias, o mediante su envío por correo cuando se hubieren presentado por procedimiento distinto a la personación en la correspondiente Oficina.
3. Las quejas presentadas en reiteración de otras anteriores o relacionadas directamente con las mismas, serán también objeto de recepción y registro, sin perjuicio de la acumulación de expedientes en la forma regulada en la presente Resolución.

### ***Décima. 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 los 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 la presente Resolución recursos o acciones distintas a las quejas o sugerencias con templadas en el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, así como las denuncias a que se refiere el artículo 103 de la Ley 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 las Unidades de tramitación entiendan no admisibles a trámite las quejas o sugerencias, por alguna de las causas indicadas, lo pondrán 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, se le comunicará la decisión final adoptada.
3. La Comisión Permanente del Consejo será informada sobre los acuerdos de inadmisión adoptados por las distintas Unidades de tramitación y sobre las causas de los mismos, pudiendo, en su caso, revisar dichos acuerdos.

### ***Undécima. Tramitación de las quejas***

1. Recibidas e inscritas las quejas y sugerencias, las Unidades receptoras procederán a su remisión a la Unidad de tramitación competente en el

plazo máximo de dos días. Cuando se trate de quejas presentadas de forma expresa al amparo del artículo 106 de la Ley General Tributaria o del artículo 24 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, se remitirá simultáneamente copia de la queja al servicio competente para su resolución.

2. La tramitación inicial de las quejas corresponderá a la Unidad de tramitación que se determine en las normas que regulen el funcionamiento de la Unidad Operativa.
3. Cuando las quejas pusieran de manifiesto conductas presuntamente constitutivas de infracción penal o administrativa, la Unidad de tramitación realizará consulta inmediata con la jefatura de la Unidad Operativa. Si como consecuencia de ello se iniciasen procedimientos administrativos sancionadores o cualquier actuación dirigida al ejercicio de una posible acción penal, se pondrán estas actuaciones en conocimiento de la persona que presentó la queja.
4. En el plazo de diez días a contar desde el registro de las quejas, las Unidades de tramitación recabarán la información precisa para un adecuado conocimiento del problema y, en su caso, impulsarán la actividad de dichos servicios a efectos de la adopción de los acuerdos o decisiones relativos a la materia objeto de aquellas quejas.
5. Los Servicios responsables deberán dar respuesta directa y por escrito a los interesados en el plazo de quince días a contar desde la primera comunicación de la Unidad de tramitación, comunicando a ésta la solución adoptada.
6. Los interesados podrán manifestar en el plazo de quince días su disconformidad con la solución que se les comunique, en escrito dirigido a la Unidad de tramitación competente, independiente de los recursos o reclamaciones que resultaren procedentes.
7. Transcurrido el plazo sin que los Servicios responsables hubieran formulado contestación, o transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior para que los interesados muestren su posible disconformidad, las Unidades de tramitación emitirán su informe y remitirán todos los expedientes a los órganos competentes del Consejo en la forma que se determine.

8. El Consejo, de acuerdo con la norma que regule su funcionamiento, adoptará las decisiones que procedan en relación con todos los expedientes de queja, formulando las propuestas que estime oportunas al Secretario de Estado de Hacienda. El Consejo, directamente o a través de su Unidad Operativa, dará contestación a los interesados en relación con las quejas que no hubieran sido inicialmente satisfechas, entendiéndose como satisfechas las contestadas respecto a las que el interesado no hubiera mostrado disconformidad.
9. 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.

#### ***Duodécima. Acumulación de expedientes***

1. Las Unidades de tramitación podrán acordar la acumulación de expedientes, para su tramitación conjunta, en los siguientes casos:
  - a) Cuando se trate de quejas presentadas por distintas personas que coincidan en lo sustancial de los hechos o problemas puestos de manifiesto y solicitudes formuladas, o de sugerencias coincidentes en su contenido.
  - b) Cuando se trate de quejas o sugerencias formuladas por una misma persona referidas a cuestiones de similar naturaleza, que no consistan en una mera reiteración.
2. Cuando se tuviere conocimiento de la presentación de quejas en ámbitos de distintas Unidades regionales y aquéllas fueran susceptibles de acumulación, la Unidad central podrá recabar para sí la competencia del asunto a los efectos de acordar aquélla.

#### ***Decimotercera. Desistimiento***

1. Los interesados podrán desistir de sus quejas en cualquier momento.

El desistimiento dará lugar a la finalización inmediata del procedimiento en lo que a la relación con el interesado se refiere, sin perjuicio de la posibilidad de que la Unidad central acuerde 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 previstos en la norma undécima.3 de la presente Resolución.

#### ***Decimocuarta. Tramitación de las sugerencias***

Todas las sugerencias serán tramitadas por la Unidad central, que las informará y remitirá a la Comisión Permanente del Consejo para su estudio.

Cuando así se decidiera, la Unidad central cursará la oportuna contestación a los interesados.

#### ***Decimoquinta. Régimen especial de tramitación***

Lo dispuesto en la presente Resolución se entenderá sin perjuicio de las especialidades que puedan establecerse en las normas de funcionamiento del Consejo respecto a quejas y sugerencias de carácter singular.

#### **Normas transitorias**

1. Los expedientes relativos a las quejas o sugerencias iniciados antes de la entrada en vigor de esta Resolución se tramitarán conforme a lo previsto en el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero.
2. Las resoluciones recaídas en los expedientes iniciados con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, y antes de la entrada en vigor de la presente Resolución que, con arreglo al apartado anterior, se tramiten al amparo del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, se comunicarán al Consejo.

#### **Normas finales**

1. De acuerdo con lo previsto en la disposición final única del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, en todo lo no previsto en la presente Resolución será de aplicación el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero.
2. Lo dispuesto en esta Resolución entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

**Instrucción de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, sobre establecimiento y funcionamiento de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente, creado por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre.**

El Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda, establece en su artículo 6, la existencia de 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.

Por otra parte, la disposición final única del mencionado Real Decreto determina que el Secretario de Estado de Hacienda aprobará, mediante Resolución, el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias de los ciudadanos.

Con independencia de que, de acuerdo con la normativa propia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se proceda a la determinación de la estructura y composición de esta Unidad y de las normas que adicionalmente se establezcan en la Resolución mencionada, procede establecer el marco general interno de actuación de dicha Unidad Operativa mediante la fijación de determinados criterios que tendrán aplicación en el ámbito de todos los servicios dependientes de esta Secretaría de Estado.

Asimismo, resulta preciso cursar determinadas instrucciones generales relativas a la puesta en funcionamiento del sistema de resolución de quejas, reclamaciones y sugerencias que deriva del Real Decreto de creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

En virtud de lo cual he resuelto:

## **I. Normas generales**

### ***Primera. Términos utilizados***

Serán de aplicación respecto a la presente Instrucción las definiciones contenidas en la Resolución de 14 de febrero de 1997, de esta Secretaría de Estado, por la que se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias, a

que se refiere la disposición final única del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda.

### ***Segunda. Carácter de la Unidad Operativa***

1. La Unidad Operativa actuará bajo la superior dirección del Presidente del Consejo.
2. Cuando no pudieran ser subsanadas por medios ordinarios, la Unidad Operativa pondrá en conocimiento del Presidente del Consejo las incidencias que comporten resistencia, negativa u obstrucción al normal ejercicio de sus funciones, a los efectos de la propuesta de las medidas de remoción de obstáculos atinentes al caso.

### ***Tercera. Dirección de los Servicios***

1. Dentro de los criterios generales de actuación que acuerde el Consejo o establezca su Presidente, el Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en su calidad de Coordinador de la Unidad Operativa, ejercerá la dirección inmediata de la misma, pudiendo dictar, con la aprobación del Presidente, instrucciones generales de funcionamiento y organización.
2. El Subdirector Jefe de la Unidad central ejercerá la jefatura de todas las Unidades regionales y locales de la Unidad Operativa. La Unidad central será la vía ordinaria de remisión de los expedientes de la Unidad Operativa a los restantes órganos del Consejo.
3. Los Jefes de las Unidades regionales tendrán a su cargo la coordinación funcional y asistencia de las Unidades locales de su respectivo ámbito.
4. Los Jefes de los Servicios centrales y territoriales dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda tutelarán y supervisarán el ejercicio de las funciones de las Unidades receptoras establecidas en sus oficinas, garantizando su imparcialidad y la regularidad de su funcionamiento.

## **II. Normas de tramitación**

### ***Cuarta. Registro de las quejas y sugerencias***

1. Las Unidades receptoras serán responsables de la conservación de los Libros de Quejas y Sugerencias correspondientes a las mismas, los cuales se cerrarán anualmente mediante diligencia y se conservarán por un período de cuatro años, remitiéndose posteriormente al Consejo.
2. El número de presentación asignado en el momento de la inscripción, que deberá ser mencionado en toda la documentación relativa a la tramitación de las quejas y sugerencias, identificará a la Unidad receptora y el año de presentación, así como el orden secuencial de registro en la misma.
3. El Registro de Quejas y Sugerencias se formará por encuadernación de los impresos de presentación de las mismas, ajustados a las especificaciones mínimas contenidas en el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero.

### ***Quinta. Tramitación en las Unidades receptoras***

1. En los casos de presentación mediante personación de los interesados, las Unidades receptoras auxiliarán a éstos en la cumplimentación de la hoja de inscripción y realizarán un sucinto examen de la documentación presentada. De observar alguna anomalía en la presentación, lo manifestarán verbalmente al interesado, por si deseara en el mismo acto subsanar cualquier omisión.
2. Las Unidades receptoras no podrán rechazar la presentación e inscripción de las quejas y sugerencias en ningún caso, aunque harán constar en nota adjunta las manifestaciones que hubieran realizado a los interesados.
3. Salvo en el caso de omisiones sustanciales en la presentación, las Unidades receptoras se abstendrán de realizar cualquier indicación o valoración que pudiera influir en la intención de los interesados o pudiera comprometer el sentido de la resolución del asunto.
4. Cuando los interesados acompañen a sus quejas o sugerencias documentación complementaria, se hará constar tal extremo en el Libro

de Quejas y Sugerencias mediante la descripción de su extensión y contenido, sellándose y paginándose dicha documentación.

5. Recibidas y anotadas las quejas y sugerencias, las Unidades receptoras procederán en el plazo establecido a:
  - a) Acusar recibo de las mismas.
  - b) Formular consulta a la respectiva Unidad regional cuando los términos de la queja no permitiesen determinar con claridad la Unidad de tramitación competente o existiesen dudas sobre la naturaleza del asunto.
  - c) Tratándose de quejas, remitir a la Unidad de tramitación, por fax u otro procedimiento que asegure la inmediata recepción, la copia de la hoja de inscripción y, en su caso, la documentación que se considere relevante al efecto de la realización de las primeras gestiones,
  - d) Remitir la documentación completa de la queja a la Unidad de tramitación.

#### ***Sexta. Unidades de tramitación competentes***

1. La tramitación inicial de las quejas corresponderá a la Unidad regional a la que estén adscritos los correspondientes Servicios responsables.
2. Corresponderá al Presidente del Consejo determinar, dentro del marco de las Unidades aprobadas en las relaciones de puestos de trabajo, los ámbitos territoriales de actuación de las Unidades de tramitación operativas en cada momento, así como adaptar, cuando fuere preciso, las competencias de la Unidad central en su carácter de Unidad de tramitación.
3. Inicialmente, será competente directamente para la tramitación la Unidad central en los siguientes casos:
  - a) Cuando se trate de quejas referidas a asuntos de la competencia de los Servicios centrales.
  - b) Cuando se aluda a decisiones o asuntos que sean de la responsabilidad exclusiva y directa de los Delegados especiales de la

Agencia, de los Delegados de la Agencia, de los Delegados especiales o Delegados de Economía y Hacienda o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

- c) Cuando se trate de quejas presentadas por entidades o instituciones representativas de intereses colectivos, ya sean de carácter institucional, político, laboral, empresarial o similar.
  - d) Cuando se trate de quejas que afecten conjuntamente a Servicios del ámbito de más de una Unidad regional.
  - e) Cuando proceda la acumulación en expedientes gestionados por la Unidad central.
  - f) Cuando se trate de sugerencias, en todo caso.
4. Cuando en un mismo expediente concurren quejas y sugerencias, se tramitarán en expediente único con arreglo a las normas de competencia propias de cada una de ellas, comenzando por la tramitación de la queja.

#### ***Séptima. Actuación de las Unidades de tramitación***

1. Las Unidades de tramitación carecerán de competencia para acordar u ordenar la adopción de medidas o actos administrativos en el procedimiento de tramitación de las quejas, si bien tendrán facultades para investigar los hechos o circunstancias denunciados, sugerir, en su caso, soluciones específicas, e impulsar la resolución de los asuntos.
2. Las Unidades de tramitación tendrán 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.
3. Cuando se trate de quejas que no requieran la adopción de actos o decisiones particularizadas, las Unidades de tramitación se limitarán a recabar la información precisa y a emitir informe sobre la queja antes de su elevación al órgano competente del Consejo.
4. Es función prioritaria de las Unidades de tramitación 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 responsables y colaborar y apoyar a los mismos en dicha tarea.

#### ***Octava. Actuaciones de las Inspecciones de los Servicios***

En aquellos casos que lo requieran por la importancia o gravedad de los asuntos planteados, el Presidente del Consejo podrá recabar 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.

#### ***Novena. Trámites posteriores a la finalización de las actuaciones***

1. Finalizadas las actuaciones del Consejo, los expedientes serán remitidos para su archivo a la Unidad Operativa, que los custodiará a disposición de la Presidencia del Consejo.
2. De los expedientes resueltos se informará a la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda o al Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que informarán al Consejo sobre cualquier actuación anormal de la Administración Tributaria respecto a los ciudadanos que hubieran presentado quejas o sugerencias ante el mismo.

### **III. Normas para la organización y establecimiento del sistema de presentación de quejas y sugerencias**

#### ***Décima. Información y publicidad***

1. Los ciudadanos serán debidamente informados sobre la existencia del sistema de formulación de quejas y sugerencias a que se refiere la presente instrucción. A estos efectos:
  - a) Existirán carteles visibles, de acuerdo con los formatos que se establezcan, en los vestíbulos o zonas de acceso de las oficinas, así como en los servicios de información y en las zonas de relación con los ciudadanos de mayor afluencia, y se establecerá la señalización precisa que permita la localización física inmediata de las Unidades receptoras.

- b) Se insertará información normalizada de forma claramente visible, en todos los manuales e instrucciones administrativos sobre cumplimentación de declaraciones, realización de trámites específicos, régimen administrativo aplicable a determinados contribuyentes y publicaciones informativas similares.
  - c) En todas las oficinas, tanto en los servicios de información como en las unidades de mayor afluencia de público, se dispondrá de un folleto informativo normalizado sobre el sistema de presentación y resolución de quejas y sugerencias.
  - d) El Consejo podrá solicitar la remisión de información específica con ocasión de determinados envíos masivos a los ciudadanos.
  - e) Se realizará el número mínimo de inserciones publicitarias cada año que se acuerde por esta Secretaría de Estado.
  - f) Se incluirá un apartado específico informativo sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente en las páginas de consulta telemática pública de los servicios de la Secretaría de Estado de Hacienda, que podrá ampliarse a servicios complementarios relativos al procedimiento de presentación de las quejas y sugerencias.
  - g) En la Unidad central se establecerá un servicio telefónico permanente que atenderá las consultas de los ciudadanos respecto al funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente y sobre el procedimiento para la formulación de las quejas y sugerencias, proporcionando cuando se le requieran los modelos habilitados al efecto.
2. En la publicidad que se realice se informará a los ciudadanos de forma concreta y detallada sobre los sistemas de presentación de las quejas y sugerencias y sobre los derechos que le asisten en esta materia.

### ***Undécima. Medios de funcionamiento***

1. Los Servicios centrales y territoriales pondrán a disposición de la Unidad Operativa los locales y medios materiales precisos para su funcionamiento.

2. Las Unidades receptoras deberán contar con espacios de atención al público, compartidos o no, que garanticen un trato aislado y personalizado correcto en términos de absoluta confidencialidad y reserva.

#### ***Duodécima. Reorganización de servicios***

A la entrada en vigor de la presente Instrucción se procederá a la supresión o reforma de los servicios que pudieran estar establecidos para la recepción de quejas y sugerencias, asumiendo la Unidad Operativa aquellos que pudieran resultar útiles a los efectos de la recepción de las mismas.

#### ***Decimotercera. Informatización***

A los efectos indicados en la presente Instrucción, el Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria procederá en el plazo más breve posible a la elaboración de una aplicación de registro informático único de las quejas y sugerencias, de acuerdo con las especificaciones básicas que al respecto establezca la Unidad Operativa.

#### ***Decimocuarta. Habilitación del personal de las Unidades locales***

1. La Unidad Operativa procederá a la habilitación del personal de las distintas Unidades locales necesario para garantizar el servicio, a cuyo efecto los Jefes de los distintos Servicios centrales y territoriales prestarán la colaboración que se les requiera, formulando las oportunas propuestas.
2. Las habilitaciones pueden ser revocadas o modificadas en cada momento por acuerdo de la Unidad Operativa, de acuerdo con los Jefes de los Servicios centrales o territoriales.
3. Salvo estrictamente en los Servicios que lo requieran por su dimensión, la titularidad de la Unidad local no supondrá la existencia de un puesto de trabajo diferenciado, habilitándose para su desempeño a funcionarios que ocupen otros puestos de las correspondientes oficinas que reúnan las condiciones necesarias para el desempeño de esta función.

***Decimoquinta. Proceso de implantación.***

1. La Unidad Operativa acordará con la dirección central de los distintos Servicios las condiciones más idóneas para la implantación efectiva de las distintas Unidades de ella dependientes, vigilando dicho proceso e informando al Presidente del Consejo sobre su desarrollo.
2. La Unidad Operativa procederá de forma inmediata a la elaboración de los manuales de trabajo, normas internas de funcionamiento, impresos y demás material requerido para el funcionamiento de sus servicios, así como a la organización de los procesos de formación que resulten necesarios para garantizar un trato correcto y homogéneo a los ciudadanos que se acojan a los procedimientos contemplados por la presente Instrucción. Los proyectos que se elaboren en estas materias serán sometidos a la aprobación del Presidente del Consejo.

**Instrucción de 11 de diciembre de 1998 del Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria -Coordinador de la Unidad Operativa- sobre organización y normas de funcionamiento interno de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente y de los demás órganos y servicios que intervienen en el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias**

**1. Introducción**

En el preámbulo del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda, se manifiesta la exigencia de que la Administración se dote de los instrumentos jurídicos y operativos necesarios al efecto de facilitar el oportuno cauce a los administrados que les permita trasladar a la misma, de manera ágil y eficaz sus quejas, sugerencias y reclamaciones que faciliten un real acercamiento de la Administración en la realidad cotidiana de sus relaciones con los administrados.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente aparece así como garante de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias y se configura como un órgano colegiado, de naturaleza consultiva, en el que se pretende dar cabida a sectores sociales relacionados con el ámbito tributario, con el fin de garantizar el citado acercamiento.

Así mismo el Real Decreto 2458/1996 establece en su artículo 6 la adscripción de una Unidad Operativa que, coordinada por el Director del Servicio de Auditoría Interna, prestará el apoyo técnico al Consejo en el desempeño de las funciones que tiene encomendadas.

La jefatura de la citada Unidad Operativa se ejerce por un Inspector de los Servicios del Servicio de Auditoría Interna adscrito a la misma a dicho fin, siendo su función primordial el actuar como órgano de apoyo del Consejo para la Defensa del Contribuyente para la gestión y tramitación de las quejas y sugerencias presentadas por los contribuyentes ante los órganos de la Secretaría de Estado de Hacienda.

Integrada en la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente, y perteneciente orgánica y funcionalmente a la misma, se encuentra la Unidad Central, formada por dos Servicios al frente de cada uno de ellos se encuentra un Jefe Adjunto.

La Unidad Central actúa de órgano de comunicación con los órganos y unidades de la Secretaría de Estado, y efectúa tareas de enlace entre todas las Unidades que la componen y las comisiones de trabajo del Consejo, de las que la más importante es la Comisión Permanente, órgano ejecutivo del Pleno del Consejo.

Esta Unidad también tramita en exclusiva las sugerencias y las quejas correspondientes a órganos centrales de la Secretaría de Estado de Hacienda y aquéllas que por su complejidad, importancia o dispersión geográfica decida el Jefe de la Unidad Operativa.

En el ámbito periférico, la Unidad Operativa cuenta con dos Unidades Regionales, denominadas 1 y 2, cuyo ámbito territorial fue determinado por el Presidente del Consejo de acuerdo con la Norma Sexta de la Instrucción de 14 de febrero de 1997.

La primera, con sede en Madrid, tiene competencias para la tramitación de los expedientes sobre quejas en el ámbito provincial que corresponden a las Delegaciones Especiales, que se indican en el cuadro del Anexo número 1. La segunda, con sede en Barcelona, extiende su competencia para la tramitación de quejas en la región 2 del cuadro del Anexo 1.

Las normas de establecimiento y funcionamiento de la Unidad Operativa están recogidas en la Instrucción de 14 de febrero de 1997 de la Secretaría de Estado de Hacienda (BOE de 28 de febrero de 1997).

En lo que respecta al procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias, a que se refiere la Disposición final única del Real Decreto 2458/1996, fue definido por Resolución del Secretario de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997 (BOE de 28 de febrero de 1997).

El establecimiento y definición del citado procedimiento es imprescindible para lograr el objetivo fundamental del Consejo de acercamiento de la Administración Tributaria al ciudadano de modo que éste disponga de un medio de comunicación ágil y eficaz para trasladar todas aquellas deficiencias o anomalías que hayan podido producirse en sus relaciones con la Administración.

Como primera fase y más importante del procedimiento se encuentra la correcta recepción de las quejas, reclamaciones y sugerencias por la trascendencia que tiene en la posterior tramitación de las mismas y en la eficaz actuación del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

La ya reseñada Instrucción de 14 de febrero de 1997 establece que será la Unidad Operativa del Consejo la encargada de dirigir el proceso de puesta en funcionamiento e implantación de las Unidades receptoras del Consejo para la Defensa del Contribuyente, tanto en lo referente a medios materiales y humanos como en la elaboración de manuales y normas internas de funcionamiento.

A tal efecto, y de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Decimocuarta de la Instrucción, se iniciará próximamente el proceso de habilitación del personal de las distintas Unidades receptoras locales que no supongan la existencia de un puesto de trabajo diferenciado para su desempeño.

En lo referente a las normas internas de funcionamiento, de acuerdo con lo señalado en las Normas Tercera y Decimoquinta de la Instrucción de 14 de febrero de 1997 y teniendo en cuenta la experiencia de funcionamiento de más de año y medio, se hace necesario dictar esta Instrucción por parte del Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su calidad de Coordinador de la Unidad Operativa y una vez aprobada por el Presidente del Consejo para la Defensa

del Contribuyente que va dirigida a todos los servicios para aclarar dudas y unificar criterios de actuación en el procedimiento de formulación de quejas y sugerencias.

Se han considerado las distintas fases existentes en el procedimiento (recepción de la queja o sugerencia, tramitación y contestación al contribuyente) así como también se ha desarrollado un apartado específico relativo a las actuaciones de las Unidades Tramitadoras en los expedientes.

Por último, se señala que el procedimiento aquí reflejado va a representar un contacto directo del ciudadano con los funcionarios encargados de recepcionar y tramitar sus quejas o sugerencias, máxime cuando muchas de ellas van a presentarse mediante personación del interesado en las oficinas dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda.

En el ámbito de esta relación interpersonal debe considerarse que, en principio, poco puede hacer la Administración por influir en el tono o modo en que estas quejas o sugerencias puedan presentarse, salvo analizar aquellos elementos accesorios de la relación que puedan facilitarla. En este sentido, debe señalarse la necesidad de contar con un espacio físico y ambiental que ayude a distender la tensión que en muchos casos puede producirse y paliar el natural nerviosismo o incluso exaltación de quien, creyéndose perjudicado en sus derechos, presenta una queja ante la Administración.

Así, un ambiente relajado, ajeno a aglomeraciones o tumultos de colas, que permita que el ciudadano se sienta cómodo y en un clima de confianza y reserva que inspire receptividad por parte de la Administración en un elemento necesario que va a favorecer un clima de entendimiento imprescindible en este tema.

Considerando el otro sujeto de relación, que es el funcionario que debe atender al contribuyente, se debe puntualizar una serie de aspectos, que aun siendo de sobra conocidos, es necesario recalcar y recordar por elementales que pudieran parecer.

- El trato con el contribuyente debe ser no sólo correcto, que siendo necesario y dándose por sobreentendido, no es suficiente. Debe alcanzar un grado de amabilidad, respeto y tranquilidad que ha de ser percibido por el contribuyente, y aquí es necesario insistir en la importancia que

tiene el saber escuchar con la debida atención las cuestiones que se formulen.

- Muy frecuentemente se presentarán casos en los que el contribuyente se presente especialmente alterado y molesto, pero es particularmente en estos casos donde mayor profesionalidad hay que demostrar, sin que es tos funcionarios pierdan los nervios, se eleve el tono de voz o se descalifique a quien, aún de modo impropio, pretende exponer su queja.
- Dentro de la enorme casuística debe tenerse muy presente que el aspecto del funcionario, su actitud, modales, el tono de voz y su buena disposición, son los puntos básicos que van a trasladar al contribuyente esa sensación de receptividad que en toda relación interpersonal es elemento primordial.
- Finalmente, recordar que el objetivo básico es ayudar al contribuyente en la tramitación de las quejas o sugerencias, permitiendo, simultáneamente, la mejora permanente de la prestación de servicios que realiza la Administración.

## **II. Normas sobre las distintas fases de la tramitación de las quejas y sugerencias**

### **II.1. Primera fase: recepción de la queja o sugerencia**

#### ***Primera. Ubicación de las oficinas receptoras***

La Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997 establece en su Norma General Séptima, punto 2, la existencia de Unidades receptoras en todas las oficinas dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda.

De acuerdo con esta Norma, el criterio general fijado para ubicar una oficina receptora es el de establecer una oficina en cada uno de los inmuebles donde exista un Servicio dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda abierto al público (se han asimilado con aquellos servicios que disponen de un Registro General de documentos y correspondencia).

En caso de coincidencia en un mismo edificio de más de un servicio y oficina de la Secretaría de Estado de Hacienda, se establecerá una única

Unidad receptora. Si estos servicios coincidentes corresponden a la AEAT y a otros Organismos de la Secretaría de Estado (Catastros o Tribunales Económico-Administrativos fundamentalmente), la Unidad receptora se ubicará, con carácter preferente, en los servicios dependientes de la AEAT.

Por parte de la Unidad Operativa se ha procedido a concretar las Oficinas de la AEAT en los que ha de existir una Unidad receptora previo contacto con los distintos Delegados Provinciales de la AEAT. La relación de Unidades receptoras, clasificadas por Delegaciones Especiales, se recoge en Anexo número 2.

### ***Segunda: Personal de las oficinas receptoras***

En cuanto al personal de las Unidades receptoras, la Norma Decimocuarta de la Instrucción de 14 de febrero de 1998 señala que la Unidad Operativa procederá a la habilitación del personal de las mismas, a cuyo efecto los Jefes de los Servicios centrales y territoriales prestarán la colaboración que se les requiera, formulando las oportunas propuestas.

Las habilitaciones pueden ser revocadas o modificadas en cada momento por acuerdo de la Unidad Operativa, de acuerdo con los Jefes de los Servicios Centrales o Territoriales.

Salvo en los Servicios que lo requieran por su dimensión, la titularidad de la Unidad Local receptora no supondrá la existencia de un puesto de trabajo diferenciado, habilitándose para su desempeño a funcionarios que ocupen otros puestos de las correspondientes oficinas que reúnen las condiciones necesarias para el desempeño de esta función.

### ***Tercera: Funciones de las unidades receptoras***

Las funciones de estas Unidades receptoras en la tramitación de las quejas son las siguientes:

#### ***1. Recepción de la quejas/sugerencias***

Las quejas y sugerencias pueden ser presentadas mediante personación del interesado en la Unidad receptora, o por envío del escrito de queja a la misma, vía correo, fax, etc.

*a) Personación*

En los casos de presentación mediante personación de los interesados, las Unidades receptoras auxiliarán a éstos en la cumplimentación de la hoja de inscripción de la queja/sugerencia (Anexo nº 3), y realizarán un sucinto examen de la documentación presentada. De observar alguna anomalía en la presentación, lo manifestarán verbalmente al interesado, por si deseara en el mismo acto subsanar cualquier omisión.

Las Unidades receptoras no podrán rechazar la presentación e inscripción de las quejas y sugerencias en ningún caso, aunque harán constar en nota adjunta las manifestaciones que hubieran realizado a los interesados. Ello implica que las Unidades receptoras no pueden decidir sobre la inadmisión de la queja o sugerencia.

Salvo en caso de omisiones sustanciales en la presentación, las Unidades receptoras se abstendrán de realizar cualquier indicación o valoración que pudiera influir en la intención de los interesados o pudiera comprometer el sentido de la resolución del asunto.

*b) Correo/Fax/Otras*

En caso de presentación del escrito de queja y/o sugerencia por vía correo/fax/otras, se cumplimentará de oficio por la Unidad receptora la hoja de inscripción en el Libro de Quejas y Sugerencias, con indicación de:

- Datos identificativos.
- Texto resumen de la queja presentada. Número de registro.
- Documentación complementaria: nº de páginas que lo conforman.

Asimismo, a partir del 1 de enero de 1999 se tiene prevista la formulación de quejas y sugerencias vía INTERNET, recepción que en principio se realizará exclusivamente por la Unidad Central del Consejo.

Cualquiera que sea la forma de presentación de la queja, se asignará número de registro a la queja presentada. Dicho número (que aparece en primer lugar dentro del recuadro superior de la hoja de inscripción en el Libro Registro), estará formado por los siguientes dígitos:

- Dos dígitos: corresponden al año de la presentación. (Ejemplo: 98).
- Cinco dígitos: corresponden al código de la oficina receptora (se puede consultar dicho código en las tablas de la aplicación CDC).  
(Ejemplo: Delegación AEAT de Madrid: 28600).
- Cuatro dígitos: corresponden al número secuencial de registro de la queja.
- Un dígito: corresponde a la forma de presentación (consultar en tablas de la Aplicación CDC). (Ejemplo: "A": en mano).

Cuando los interesados acompañen a sus quejas o sugerencias documentación complementaria se hará constar tal extremo en el Libro de Quejas y Sugerencias mediante descripción de su extensión y contenido, sellándose y paginándose dicha documentación.

## 2. *Acuse de recibo*

La Norma General Novena de la Resolución de 14 de febrero de 1997, punto 2, establece la obligación de las Unidades receptoras de acusar recibo de todas las quejas/sugerencias presentadas.

Como acuse de recibo, se entregará al interesado una de las dos copias que conforman la hoja de inscripción en el Libro de Quejas y Sugerencias, quedando la otra para la formación de dicho Libro.

En caso de presentación de la queja/sugerencia por alguna vía distinta a la personación, se remitirá esta copia al interesado por correo certificado, una vez cumplimentada de oficio. Los acuses de recibo devueltos por correos deben archivarse como documentación adjunta al Libro de Quejas y Sugerencias.

## 3. *Formación del Libro de Quejas y Sugerencias*

Todas las quejas y sugerencias presentadas, sea cual fuese la forma y lugar de presentación, serán inscritas en el Libro de Quejas y Sugerencias, correspondiente a la Unidad receptora, cualquiera que sean los servicios a los que la queja o sugerencia se refiera, y con independencia de la decisión

sobre su tramitación posterior (ya sean objeto de inadmisión, abstención, sean reiterativas, etc.).

El Libro de Quejas y Sugerencias se formará por encuadernación de una de las copias de las hojas de inscripción.

Por razones prácticas, sería conveniente que cada uno de los tomos no rebasara las doscientas hojas de inscripción, habilitándose en su caso tomos adicionales.

Las Unidades receptoras serán responsables de la conservación de dichos Libros, los cuales se cerrarán anualmente mediante diligencia (se enviará copia de la misma a la Unidad Regional de tramitación correspondiente). Los libros se conservarán por un período de cuatro años remitiéndose posteriormente al Consejo a través de la Unidad Central.

#### *4. Envío de las quejas/sugerencias a la Unidades de tramitación*

La Norma General Undécima, punto 1, de la Resolución de 14 de febrero de 1997, establece que, una vez recibida: e inscritas las quejas y sugerencias, las Unidades receptoras procederán a su remisión a la Unidad de Tramitación competente (Unidad Central o Unidades Regionales) en el plazo máximo de dos días.

Esta misma Norma establece que sólo existe obligación de remitir copia de la queja a otro organismo, en concreto al superior jerárquico del servicio al que se refiera la queja, cuando la queja se interponga expresamente al amparo del Art. 106 de la Ley General Tributaria o del Art. 24 del Real Decreto legislativo 2795/1980 de 12 de diciembre.

No es competencia de la Unidad receptora de la queja, ni del Servicio donde esté ubicada la misma, la designación del Servicio responsable para la contestación de la queja, tarea que corresponde a la Unidad de tramitación.

Por consiguiente, fuera de los casos indicados anteriormente, el envío de la queja/sugerencia por parte de la unidad receptora a cualquier otro órgano o dependencia administrativa por indicación del superior jerárquico en que se encuentre encuadrada la misma, se entenderá realizada exclusivamente a título meramente informativo o como mecanismo de control interno al margen del procedimiento de tramitación de las quejas o sugerencias.

La remisión de la queja/sugerencia a la Unidad de tramitación correspondiente se hará de la siguiente forma:

- a) Quejas presentadas sin documentación complementaria, o con documentación complementaria de reducida extensión:
  - Se remitirá por fax, la queja y documentación presentada, en el plazo máximo de dos días. Posteriormente se enviará por correo a la Unidad tramitadora la documentación presentada.
- b) Quejas con documentación complementaria abundante: Se remitirán vía fax a la Unidad tramitadora el escrito de queja, y posteriormente por correo, la documentación complementaria. En todo caso la remisión de la queja no debe superar el plazo de dos días desde su recepción.

Así pues de lo dicho anteriormente, se deduce que debe quedar como documentación en la Unidad receptora:

- El Libro de Queja y Sugerencias formado por una de las copias de la hoja de inscripción de la queja.
- Como documentación anexa al Libro de Quejas y Sugerencias: los acuses de recibo devueltos por Correos, en casos de quejas no presentadas por personación.

En cuanto a la determinación de la Unidad tramitadora competente a la que remitir la queja/sugerencia, habrá que tener en cuenta que:

1. Son competencia de la Unidad Operativa Central la tramitación de las quejas/sugerencias cuando:

- a) Se trate de quejas referidas a asuntos de la competencia de los Servicios centrales.
- b) Se aluda a decisiones o asuntos que sean de la responsabilidad exclusiva y directa de los Delegados Especiales de la Agencia, de los Delegados de la Agencia, de los Delegados Especiales o Delegados de Economía y Hacienda; de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

- c) Se trate de quejas presentadas por entidades o instituciones representativas de intereses colectivos, ya sean de carácter institucional, político, laboral, empresarial o similar.
- d) Cuando se trate de quejas que afecten conjuntamente a Servicios del ámbito de más de una Unidad Regional.
- e) Cuando proceda la acumulación de expedientes gestionados por la Unidad Central.
- f) Cuando se trata de sugerencias, en todo caso.

2. En el resto de expedientes será competente la Unidad Regional de tramitación a la que esté adscrito el Servicio al que se refiera la queja/sugerencia, de acuerdo con el cuadro contenido en el Anexo número 1.

En el caso de coincidir en un mismo expediente quejas y sugerencias, se tramitarán en expediente único de acuerdo con la Norma Sexta, 4 de la Instrucción de 14 de febrero de 1997, remitiéndose el escrito a la Unidad

Regional a la que corresponda la tramitación de la queja, que posteriormente enviará la sugerencia a la Unidad Central.

En caso de existir alguna duda sobre la Unidad de tramitación competente, las Unidades receptoras deben realizar consulta a la Unidad Regional de la que dependan.

Las direcciones, teléfonos, fax y funcionarios responsables de las Unidades Tramitadoras figuran en Anexo número 4.

##### *5. Información sobre el estado del expediente*

Es función de las Unidades receptoras informar, a petición de los contribuyentes, sobre el estado de tramitación del expediente de queja/sugerencia al que ha dado lugar la presentación de la misma, recabando la información precisa a las Unidades de tramitación correspondientes.

## **II.2. Segunda fase: Tramitación del expediente de queja o sugerencia**

### ***Cuarta: Competencia y actuaciones en la tramitación de los expedientes***

Esta segunda fase corresponde exclusivamente a las Unidades tramitadoras integradas en la Unidad Operativa del Consejo (Central o Regionales).

Dentro de esta fase se pueden distinguir las siguientes tareas:

#### ***1. Recepción de las quejas/sugerencias***

La fase de tramitación se inicia con la recepción de las quejas/sugerencias remitidas desde las Unidades receptoras.

Una vez confirmada la recepción de la totalidad de la documentación, se llevarán a cabo diversas tareas para comprobar el cumplimiento de requisitos formales necesarios para iniciar la tramitación:

En la recepción de quejas, se comprobará la constancia de todos los datos identificativos del interesado, así como la existencia de documento acreditativo de la representación, para el caso en que la queja sea interpuesta por persona distinta al interesado o si se trata de quejas presentadas por personas jurídicas ya que éstas deben actuar, en todo caso, a través de persona física que las represente.

Por consiguiente, cualquier problema relativo a la representación de quien ha interpuesto la queja será resuelto por la Unidad de tramitación correspondiente.

- En la formulación de sugerencias, de acuerdo con la Norma General Sexta, 2 de la Resolución de 14 de febrero de 1997, no es necesaria la constancia de los datos identificativos del interesado ni, por consiguiente, la acreditación de la representación.
- Se comprobará que se deriva con claridad cuál es el motivo de la queja o sugerencia y el servicio al que puede afectar.

En caso de falta de datos o de documentación, a la que hace referencia los dos puntos anteriores, la Unidad de tramitación se pondrá en contacto con el interesado para que en el plazo de diez días proceda a su

subsanción, con advertencia de que si no se atiende este requerimiento se procederá al archivo del expediente.

- Se comprobará que la Unidad de tramitación asignada por la Unidad receptora es la correcta. En caso contrario será la propia Unidad tramitadora receptora en primera instancia, la que remita el expediente a la Unidad competente para su tramitación.
- Por último se asignará número de expediente (código según aparece en el recuadro superior de la hoja de inscripción de queja), que indicará el número correlativo de expedientes tramitados cada año por este procedimiento.

En caso de quejas y sugerencias con más de un firmante, se procederá a asignar tantos números de expedientes como personas las hayan firmado.

La queja/sugerencia no queda registrada en el sistema como tal hasta que la Unidad tramitadora lo efectúa.

## *2. Codificación*

Una vez asignado el número de expediente de queja/sugerencia, procederá la codificación del mismo. Esta codificación permitirá disponer de una estadística en relación a las quejas/sugerencias presentadas, distinguiendo por:

- Área de procedencia: AEAT, Catastros, Tribunales, etc.
- Área funcional: Gestión Tributaria, Inspección, Recaudación, etc.
- Motivo de la queja: Colas, retrasos de tramitación, aplicación de normas, etc.

## *3. Admisión de la queja/sugerencia*

Efectuada la codificación se procederá al análisis de la misma a los efectos de determinar la procedencia o no de su admisión.

Las causas de inadmisión a trámite son las señaladas en la Norma General Décima de la Resolución de 14/2/1997, así como el caso de

presentación de quejas en relación a servicios o unidades que no dependan de la Secretaría de Estado de Hacienda.

La competencia para determinar la inadmisión o no de las quejas o sugerencias es de las Unidades tramitadoras, aunque en todo caso su decisión puede ser revisada por la Comisión Permanente del Consejo.

Cuando las Unidades de tramitación entiendan, una vez autorizadas por la Comisión Permanente del Consejo, que no son admisibles a trámite las quejas o sugerencias por algunas de las causas indicadas, lo pondrán de manifiesto al interesado en escrito motivado, dándole un plazo de diez días para su subsanación, en caso de que existan defectos o carencias (Norma General Décima Punto 2). Cuando el interesado hubiera contestado y se mantengan las causas de inadmisión, se le comunicará la decisión adoptada.

En caso de tramitar por este procedimiento acciones distintas a las quejas y sugerencias definidas como tales por la Norma General Primera de la Resolución de 14 de febrero de 1997, (recursos, denuncias, consultas, etc.), la Unidad de tramitación procederá a:

- Trasladar el escrito presentado al servicio u órgano competente para su correcta tramitación.
- Comunicar al interesado dicho traslado, y la inadmisión del expediente como queja/sugerencia.

Asimismo, el Consejo, de acuerdo con el punto 9 de la Norma General Undécima de la Resolución antes citada, podrá abstenerse de dar trámite a la queja, cuando tenga conocimiento de la tramitación simultánea de un recurso o reclamación sobre la misma materia, comunicándoselo al interesado.

#### *4. Designación del servicio responsable*

Como se ha indicado anteriormente es función de las Unidades de tramitación la designación del Servicio responsable, lo que permitirá tener un conocimiento estadístico de las quejas presentadas en relación a las distintas unidades o servicios dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda.

Como señala la Norma General Undécima, punto cuatro, las Unidades de tramitación disponen de diez días desde la recepción de la queja/sugerencia para obtener información necesaria para el preciso conocimiento del problema.

En este plazo se determinará el Servicio responsable, a nivel territorial o central, encargado de la tramitación del expediente de queja/sugerencia, los Servicios a los que se requerirá la información, si por la generalidad del problema planteado es conveniente que la contestación se efectúe por un órgano a nivel central, etc.

Estas circunstancias escapan del conocimiento de una sola Delegación u órgano territorial, lo que hace necesario que la designación del servicio responsable se haga desde la Unidad tramitadora.

Por consiguiente, en tanto no se reciba de la Unidad tramitadora el oficio de designación del servicio responsable de la contestación (Anexo número 5), cualquier órgano de la AEAT se abstendrá de efectuar la contestación al contribuyente para evitar errores tales como respuestas precipitadas, respuestas dobles, incluso falta de respuesta y, en todo caso, evitar defectos de control por parte de la Unidad tramitadora.

A partir de la notificación de este oficio empieza el cómputo del plazo de quince días establecido por la Norma General Undécima, punto 5 de la Resolución de 14 de febrero de 1997 para que el Servicio responsable dé respuesta directa y por escrito a los interesados, remitiendo copia a la Unidad tramitadora.

### **II.3. Tercera fase: Contestación por el servicio responsable**

#### ***Quinta. Requisitos de la contestación y plazos para efectuarla***

La contestación a la queja/sugerencia a realizar por un Servicio responsable deberá tener en cuenta los siguientes requisitos:

- a) Debe ser completa en el sentido de que se de respuesta a la totalidad de las cuestiones planteadas por el interesado en el ámbito de las competencias del Servicio responsable.
- b) Ha de ser concreta y clara, cuidando el lenguaje utilizado en la contestación, evitándose formalismos administrativos y siendo de fácil

comprensión para el interesado. En las respuestas debe evitarse el abuso de términos de carácter técnico, utilizándolos únicamente cuando resulte imprescindible o pueda dar lugar a interpretaciones erróneas o ambiguas su transposición a un lenguaje usual o "coloquial".

- c) Tiene que ser suficiente, es decir, de la contestación debe desprenderse si la actuación de la Administración ha respondido a la normativa vigente, explicando el contenido básico de esta normativa, sin limitarse a la cita de la misma.

En su caso, se deberá informar al contribuyente sobre las actuaciones que se van a realizar para la solución más adecuada de la queja planteada.

En su caso, se deberán pedir disculpas por las anomalías o retrasos que se hayan constatado en el funcionamiento de los Servicios.

- d) Debe indicarse al interesado la posibilidad de dirigir escrito de disconformidad contra la contestación recibida, en el plazo de quince días desde su notificación, y dirigido a la Unidad Operativa competente.

La contestación se remitirá al interesado. Asimismo, una copia de la misma, con el registro de salida que verifique la efectiva respuesta, se enviará a la Unidad tramitadora correspondiente.

Cabe la posibilidad de que la Unidad Imitadora requiera del Servicio responsable, exclusivamente, informe sobre la cuestión planteada, en cuyo caso se le indicará expresamente que se abstenga de realizar contestación al interesado (como por ejemplo las quejas presentadas en relación a más de un Servicio responsable, cuya tramitación más adecuada, requiera solicitar informe de los servicios afectados, al objeto de elaborar una única contestación a remitir al interesado).

Se indica, por último, que de acuerdo con el punto 7 de la Norma Undécima de la Resolución de 14 de febrero de 1997, las Unidades tramitadoras verificarán los plazos de contestación de los Servicios responsables.

Para ello se elaboran periódicamente a través de la aplicación informática establecida al efecto, una serie de controles de incumplimiento

de plazos de contestación y, en base a los mismos, se procede a solicitar la contestación requerida en el más breve plazo posible según el modelo del Anexo número 6.

#### **II.4. Control de calidad de las contestaciones efectuadas**

##### ***Sexta.: Actuaciones de las unidades tramitadoras en relación a los expedientes de queja***

Las funciones y tareas desarrolladas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente están íntimamente relacionadas, por imperativo legal, con los procedimientos y actuaciones realizadas por la Inspección de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda y, dentro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con las funciones del Servicio de Auditoría Interna.

La exposición de motivos del Real Decreto 1733/1998 de 31 de Julio sobre procedimientos de actuación de la Inspección de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda establece: "...las Inspecciones de los Servicios realizan un conjunto de actuaciones tendentes a conocer, entre otros aspectos, ... el respeto y la calidad en la atención de los derechos de los ciudadanos."

La Orden de 2 de Junio de 1994 por la que se desarrolla la estructura de la AEAT, en su apartado undécimo según la redacción dada por la Orden de 4 de Abril de 1997, configura administrativamente a la Unidad Operativa del Consejo como una Subdirección General dentro del Servicio de Auditoría Interna de la AEAT y, en cumplimiento de la Disposición Adicional. Única (ausencia de aumento del gasto público) del Real Decreto 2458/1996 que crea el Consejo, establece que la jefatura de la Unidad Operativa podrá ser encomendada al titular de una de las Inspecciones de los Servicios del Servicio de Auditoría Interna.

Por todo lo anterior, la Unidad Operativa y, consiguientemente, las unidades de tramitación (central y regionales) que están bajo su dependencia y que se encargan del estudio, investigación, informe e impulso de la resolución de las quejas, reclamaciones y sugerencias, se encuadran administrativamente dentro del Servicio de Auditoría Interna de la AEAT, estando en la actualidad desempeñada su jefatura por el titular de una de las Inspecciones de los Servicios.

La Instrucción de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997 señala en el apartado 1 de la Norma Séptima que las Unidades de tramitación carecerán de competencia para acordar u ordenar la adopción de medidas o actos administrativos en el procedimiento de tramitación de las quejas, si bien tendrán facultades para investigar los hechos o circunstancias denunciados, sugerir en su caso soluciones específicas, e impulsar la resolución de los asuntos.

En el apartado 4 de la citada Norma Séptima, establece que es función prioritaria de las Unidades de tramitación 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 responsables y colaborar y apoyar a los mismos en dicha tarea.

En base a todo lo anterior, es objetivo primordial de las Unidades de tramitación la realización de las actuaciones complementarias (posteriores a la respuesta del Servicio responsable), que sean necesarias para conseguir una adecuada contestación a las quejas formuladas por los interesados y procurar que se dé a las mismas la mejor solución posible.

Con independencia de los controles de las respuestas que se establezcan por los superiores jerárquicos de los Servicios responsables, las Unidades tramitadoras analizarán y valorarán las contestaciones de los Servicios, y cuando se considere que la contestación dada al interesado no reúne los requisitos mencionados en el apartado 4 de esta Instrucción, se podrá requerir del Servicio responsable:

- Informe adicional: en el que se aporten nuevos datos en relación al escrito de queja, y que sean necesarios para la mejor valoración de los hechos por parte del Consejo (modelo según Anexo número 7).
- Contestación complementaria al interesado: cuando se considere que la respuesta dada al mismo haya sido insuficiente, o bien no se haya atendido a la totalidad de los motivos de queja expuestos por el interesado (modelo según Anexo número 8).

Los servicios responsables remitirán a la Unidad tramitadora éstas actuaciones complementarias requeridas (tanto informes adicionales como contestación complementaria), para su inclusión en el expediente de queja a remitir al Consejo.

- Por último, la Unidad Operativa podrá requerir de los Servicios de la AEAT informe complementario detallado de los hechos que han motivado la queja en el caso de que el interesado haya manifestado disconformidad con la contestación efectuada.

Por consiguiente, se encarece a todas las Unidades y Servicios que intervienen en el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias el cumplimiento del contenido de la presente Instrucción, de forma que se consigan los objetivos primordiales para los cuales fue creado el Consejo para la Defensa del Contribuyente, como son el acercamiento de la Administración Tributaria a los ciudadanos y el detectar los posibles defectos en su gestión para proceder a su adecuada corrección.

#### **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**

- 1) Artículo 34 que en su apartado 1 regula los derechos y garantías de los contribuyentes y en el 2 la figura del Consejo: "Integrado en el Ministerio de Hacienda, 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 del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen".
- 2) Artículo 243 que regula el recurso extraordinario para la unificación de doctrina y que en su apartado 2 integra dentro de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, como órgano competente para resolver este recurso, al Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

---

# IX. PROPUESTAS NORMATIVAS

## (1997-2008)

---

---



## **IX. PROPUESTAS NORMATIVAS (1997-2008)**

### **IX.1. ÍNDICE CRONOLÓGICO**

**1997**

#### **PROPUESTA 1/1997**

*SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS TASAS CATASTRALES.*

#### **PROPUESTA 2/1997**

*SOBRE COMPENSACIÓN DE DEUDAS EN PERÍODO VOLUNTARIO.*

#### **PROPUESTA 3/1997**

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

#### **PROPUESTA 4/1997**

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

#### **PROPUESTA 5/1997**

*SOBRE TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PENSIONES POR INCAPACIDAD.*

#### **PROPUESTA 6/1997**

*SOBRE CÓMPUTO DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES A EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO DE VALOR EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.*

#### **PROPUESTA 7/1997**

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

**PROPUESTA 8/1997**

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

**PROPUESTA 9/1997**

*SOBRE INCORPORACIÓN EN LOS PROGRAMAS INFORMÁTICOS DE DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIÓN.*

**PROPUESTA 10/1997**

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

**PROPUESTA 11/1997**

*SOBRE LIQUIDACIONES INSTANTÁNEAS EN PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN.*

**PROPUESTA 12/1997**

*SOBRE LA 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**

*SOBRE EXIGENCIA DE TASAS CATASTRALES PARA OBTENER LA CERTIFICACIÓN, A EFECTOS DE ACREDITAR LA AUSENCIA DE BIENES, PARA SOLICITAR LA ASISTENCIA JURÍDICA.*

**PROPUESTA 14/1997**

*SOBRE REFERENCIA CATASTRAL DE LOS INMUEBLES.*

**PROPUESTA 15/1997**

*SOBRE LA CONVENIENCIA DE ESTABLECER UN IMPRESO DE FORMALIZACIÓN DE CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL QUE PERMITA SU TRATAMIENTO INFORMÁTICO.*

**PROPUESTA 16/1997**

*SOBRE APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES PREVISTOS EN LA DISPOSICIÓN FINAL 4a DE LA LEY 29/1994, DE ARRENDAMIENTOS URBANOS, O SOBRE POSIBLE MODIFICACIÓN DE DICHO PRECEPTO.*

**PROPUESTA 17/1997**

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

**PROPUESTA 18/1997**

*SOBRE LA NECESIDAD DE DOTAR DE FUNCIONALIDAD AL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE ERRORES MATERIALES O DE HECHO DEL ARTÍCULO 156 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.*

**PROPUESTA 19/1997**

*SOBRE CAMBIO NORMATIVO EN RELACIÓN CON LA NO FORMALIZACIÓN DE LA RENUNCIA AL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA DE LA BASE IMPONIBLE.*

**PROPUESTA 20/1997**

*SOBRE DEBER DE MOTIVACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO SANCIONADOR.*

**PROPUESTA 21/1997**

*SOBRE ACTUALIZACIÓN DE PLANTILLAS EN LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS.*

**1998**

**PROPUESTA 1/1998**

*SOBRE ORDEN ALFABÉTICO DE NOTIFICACIONES A TRA VÉS DE BOLETINES OFICIALES.*

**PROPUESTA 2/1998**

*SOBRE OPCIÓN SOBRE EL PAGO FRACCIONADO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.*

**PROPUESTA 3/1998**

*SOBRE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS CORRESPONDIENTES A CUOTAS TRIBUTARIAS DE REPERCUSIÓN OBLIGATORIA EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.*

**PROPUESTA 4/1998**

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

**PROPUESTA 5/1998**

*SOBRE 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**

*SOBRE CONVENIENCIA DE QUE EL PRINCIPIO O CRITERIO DE FACILIDAD EN LA PRUEBA SE RECOJA EXPRESAMENTE EN LA NORMATIVA SOBRE LOS RÉGIMENES DE ESTIMACIÓN OBJETIVA.*

**PROPUESTA 7/1998**

*SOBRE EMBARGOS DE CRÉDITOS CONSISTENTES EN DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS PRACTICADOS POR LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN DE DEUDAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES.*

**PROPUESTA 8/1998**

*SOBRE NECESIDAD DE COBERTURA NORMATIVA ADECUADA DE LAS ACTUACIONES DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN EN MATERIA DE REPRESENTACIÓN, CON EL FIN DE PERMITIR Y FACILITAR LAS ACTUACIONES DE LOS CIUDADANOS.*

**PROPUESTA 9/1998**

*SOBRE 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**

*SOBRE EL SOBRESIMIENTO DE LAS ACTUACIONES JUDICIALES PENALES EN DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y SU INCIDENCIA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS.*

**PROPUESTA 11/1998**

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

**PROPUESTA 12/1998**

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

**PROPUESTA 13/1998**

*SOBRE LA NECESIDAD DE DOCUMENTAR EN TODO CASO LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN ABREVIADA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN.*

**PROPUESTA 14/1998**

*SOBRE EXPEDICIÓN DE FACTURA CORRESPONDIENTE A VENTA DE IMPRESOS O MODELOS OFICIALES POR PARTE DE LOS SERVICIOS COMPETENTES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.*

**PROPUESTA 15/1998**

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

**PROPUESTA 16/1998**

*SOBRE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 118 DE LA LEY 37/1992 DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO TRAS LA NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 115 DE LA CITADA LEY 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**

*SOBRE DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.*

**PROPUESTA 18/1998**

*SOBRE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 35 DE LA LEY 1/1998, DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS*

*CONTRIBUYENTES, SOBRE SUSPENSIÓN DE AL EJECUCIÓN DE LAS SANCIONES.*

**PROPUESTA 19/1998**

*SOBRE HABILITACIÓN DE MODELO ACREDITATIVO DE LA COMPARECENCIA DEL CONTRIBUYENTE EN LAS OFICINAS DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA ATENCIÓN DE REQUERIMIENTOS.*

**PROPUESTA 20/1998**

*SOBRE MEJORA EN EL SERVICIO DE EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS REALIZADOS POR LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y POR LA DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO.*

**PROPUESTA 21/1998**

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

**PROPUESTA 22/1998**

*SOBRE SUPRESIÓN DE DETERMINADAS COMUNICACIONES EFECTUADAS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.*

**PROPUESTA 23/1998**

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

**PROPUESTA 24/1998**

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

**PROPUESTA 25/1998**

*SOBRE LOS INGRESOS QUE SE REALIZAN A TRAVÉS DE LAS ENTIDADES QUE PRESTAN EL SERVICIO DE CAJA EN LAS DELEGACIONES Y ADMINISTRACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.*

**PROPUESTA 26/1998**

*SOBRE DIFERENCIACIÓN EN EL MODELO ANUAL DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE LOS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO DE ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES Y DE SUS CORRESPONDIENTES RETENCIONES.*

**PROPUESTA 27/1998**

*SOBRE IMPULSO DE LAS DEVOLUCIONES DE OFICIO DE INGRESOS INDEBIDOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.*

**PROPUESTA 28/1998**

*SOBRE 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**

*SOBRE REGLAMENTACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN ABREVIADA.*

**1999**

**PROPUESTA 1/1999**

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

**PROPUESTA 2/1999**

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

**PROPUESTA 3/1999**

*SOBRE LA MEJORA DEL SERVICIO DE EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS REALIZADOS POR LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A EMPRESAS DE TRANSPORTE DE MERCANCÍAS POR CARRETERA*

**PROPUESTA 4/1999**

*SOBRE MEDIOS DE IDENTIFICACIÓN DE LOS INTERESADOS EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS*

**PROPUESTA 5/1999**

*SOBRE NECESIDAD DE GRABACIÓN Y TRATAMIENTO INFORMÁTICO DE LOS DATOS DEL REPRESENTANTE PARA UNA CORRECTA GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES*

**PROPUESTA 6/1999**

*SOBRE CANCELACIÓN DE 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**

*SOBRE NECESIDAD DE INCORPORAR A 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**

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

**PROPUESTA 9/1999**

*SOBRE EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN EL SUMINISTRO DE INFORMACIÓN DE LOS REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD.*

**PROPUESTA 10/1999**

*SOBRE PRÁCTICA DE NOTIFICACIONES EN APARTADOS DE CORREOS*

**PROPUESTA 11/1999**

*SOBRE PROCEDIMIENTO PARA EL RECONOCIMIENTO DE LA EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE DE LOS VEHÍCULOS AUTOMÓVILES MATRICULADOS PARA AFECTARLOS EXCLUSIVAMENTE A LA ENSEÑANZA DE CONDUCTORES*

**PROPUESTA 12/1999**

*SOBRE 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**

*SOBRE COMUNICACIÓN A LOS CONTRIBUYENTES  
SOBRE NOTIFICACIÓN POR COMPARECENCIA EN  
CASOS DE CAMBIO DE DOMICILIO*

**PROPUESTA 14/1999**

*SOBRE CUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE  
INFORMACIÓN Y ASISTENCIA IMPUESTOS EN EL  
ARTÍCULO 6.4 Y EN EL ARTÍCULO 7 LEY 1/1998*

**PROPUESTA 15/1999**

*SOBRE 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**

*SOBRE LAS GARANTÍAS A PRESTAR EN SUPUESTOS  
DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A VARIOS  
ADMINISTRADORES*

**PROPUESTA 17/1999**

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

**PROPUESTA 18/1999**

*SOBRE EL PERIODO DE CÓMPUTO DE LOS  
INTERESES DE DEMORA EN DETERMINADAS  
LIQUIDACIONES EFECTUADAS POR EL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.*

**PROPUESTA 19/1999**

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

**PROPUESTA 20/1999**

*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.*

**PROPUESTA 21/1999**

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

**PROPUESTA 22/1999**

*SOBRE EL PROCEDIMIENTO PARA EVITAR LA SOLICITUD DE CERTIFICADOS AL CATASTRO CON MOTIVO DE DETERMINADAS CONVOCATORIAS DE AYUDAS PÚBLICAS.*

**PROPUESTA 23/1999**

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

**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*

**PROPUESTA 25 /1999**

*SOBRE LA DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA DE PENSIONES COMPENSATORIAS A FAVOR DEL CÓNYUGE Y POR ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.*

**PROPUESTA 26/1999**

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

**PROPUESTA 27/1999**

*SOBRE 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**

*SOBRE COMUNICACIÓN DE INFORMACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LAS COMISIONES DE ASISTENCIA JURÍDICA GRATUITA.*

**PROPUESTA 29/1999**

*SOBRE GESTIÓN DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS EN RELACIÓN CON LAS DEUDAS FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA DEL CONTRIBUYENTE A CUYO FAVOR SE RECONOZCAN AQUELLAS.*

**PROPUESTA 30/1999**

*SOBRE 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**

*SOBRE POSIBILIDAD DE CAMBIO DE OPCIÓN DE LA MODALIDAD DE TRIBUTACIÓN UNA VEZ CONCLUIDO EL PLAZO DE DECLARACIÓN VOLUNTARIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.*

**PROPUESTA 32/1999**

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

**PROPUESTA 33/1999**

*SOBRE 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**

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

**PROPUESTA 35/1999**

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

**PROPUESTA 36/1999**

*SOBRE SUJECIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LAS TRANSMISIONES DE BIENES AFECTOS A UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL EN PÚBLICA SUBASTA JUDICIAL O ADMINISTRATIVA.*

**PROPUESTA 37/1999**

*SOBRE PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES EXTEMPORÁNEAS.*

**PROPUESTA 38/1999**

*SOBRE REDACCIÓN DE COMUNICACIONES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LOS CONTRIBUYENTES.*

**PROPUESTA 39/1999**

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

**PROPUESTA 40/1999**

*SOBRE ACREDITACIÓN DE LAS CONDICIONES DE EXENCIÓN DE BIENES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.*

**PROPUESTA 41/1999**

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

**PROPUESTA 42/1999**

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

**PROPUESTA 43/1999**

*SOBRE EJECUCIÓN DE SENTENCIAS Y RESOLUCIONES QUE COMPORTAN DEVOLUCIONES DE CANTIDADES EMBARGADAS QUE AFECTAN A LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y A LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.*

**PROPUESTA 44/1999**

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

**PROPUESTA 45/1999**

*SOBRE MODIFICACIÓN DE LOS IMPRESOS DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, A EFECTO DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS.*

**PROPUESTA 46/1999**

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

**PROPUESTA 47/1999**

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

**PROPUESTA 48/1999**

*SOBRE LA MEJORA DEL SERVICIO DE EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS REALIZADOS POR LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.*

**PROPUESTA 49/1999**

*SOBRE MEDIDAS PARA EVITAR EL SOLAPAMIENTO PRÁCTICO ENTRE EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (MODALIDAD TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS) Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.*

**PROPUESTA 50/1999**

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

**2000**

**PROPUESTA 1/2000**

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

**PROPUESTA 2/2000**

*SOBRE APORTACIÓN A PLANES DE PENSIONES DE CÓNYUGES NO PRECEPTORES DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO O DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.*

**PROPUESTA 3/2000**

*SOBRE CRITERIOS JURÍDICOS A SEGUIR EN LA REVOCACIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS.*

**PROPUESTA 4/2000**

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

**PROPUESTA 5/2000**

*SOBRE CONVENIENCIA DE MODIFICAR EL SISTEMA DE DETERMINACIÓN DE LA BASE SOBRE LA QUE SE CALCULA EL TIPO DE RETENCIÓN QUE CORRESPONDE APLICAR A LOS RENDIMIENTOS ÍNTEGROS DEL TRABAJO PERSONAL.*

**PROPUESTA 6/2000**

*SOBRE IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LAS AYUDAS Y SUBVENCIONES PÚBLICAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.*

**PROPUESTA 7/2000**

*SOBRE INTRODUCCIÓN EN LOS MODELOS DE DECLARACIÓN CENSAL DE UNA CASILLA*

*ESPECÍFICA PARA QUE CONSTEN LAS FECHAS DE MODIFICACIÓN DE DATOS.*

**PROPUESTA 8/2000**

*LUGAR DE PRESENTACIÓN Y REALIZACIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS.*

**PROPUESTA 9/2000**

*SOBRE OBLIGACIÓN DE LAS ENTIDADES COLABORADORAS DE SELLAR LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS NEGATIVAS O DECLARACIONES INFORMATIVAS.*

**PROPUESTA 10/2000**

*SOBRE REQUISITOS DE LA FIANZA PERSONAL Y SOLIDARIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 75,6,C) DEL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO EN LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS.*

**PROPUESTA 11/2000**

*SOBRE POSIBILIDAD DE INGRESO DE LA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN NO PERIÓDICA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (MODELO 309) EN LAS ENTIDADES COLABORADORAS DE RECAUDACIÓN.*

**PROPUESTA 12/2000**

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

**PROPUESTA 13/2000**

*SOBRE MOTIVACIÓN DE CAMBIOS DE CRITERIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.*

**PROPUESTA 14/2000**

*SOBRE PLAZO DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.*

**PROPUESTA 15/2000**

*SOBRE PROCEDIMIENTO A SEGUIR CUANDO SE SOLICITA LA EXTENSIÓN DE EFECTOS DE UNA SENTENCIA FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE.*

**PROPUESTA 16/2000**

*SOBRE PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE RETENCIONES.*

**PROPUESTA 17/2000**

*SOBRE LA SUSPENSIÓN DEL ACTO DE DETERMINACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO EN OPERACIONES VINCULADAS ENTRE RESIDENTES.*

**PROPUESTA 18/2000**

*SOBRE PLANTEAMIENTO EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA DE LAS CONTROVERSIAS RELACIONADAS CON EL DEBER DE EXPEDIR Y ENTREGAR FACTURA QUE INCUMBE A EMPRESARIOS PROFESIONALES.*

**PROPUESTA 19/2000**

*SOBRE MODIFICACIÓN DE LAS CONDICIONES ESTABLECIDAS EN LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE EXONEREN A LOS CONTRIBUYENTES DE LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR.*

**PROPUESTA 20/2000**

*SOBRE RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS: LA MATERIALIZACIÓN DE LA RESERVA EN INVERSIONES DE LARGA DURACIÓN.*

**PROPUESTA 21/2000**

*SOBRE RETENCIÓN MATERIAL DE LAS DEVOLUCIONES PROCEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.*

**PROPUESTA 22/2000**

*SOBRE VALORACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE LAS RENTAS OBTENIDAS EN DIVISAS QUE NO TIENEN CAMBIO FIJO CON EL EURO.*

**PROPUESTA 23/2000**

*SOBRE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS EN CASO DE FALLECIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE.*

**PROPUESTA 24/2000**

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

**PROPUESTA 25/2000**

*SOBRE CONVENIENCIA DE MODIFICAR LA REGULACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD POR ADQUISICIÓN DE EXPLOTACIONES O ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 72 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA TRAS LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 15 DE JULIO DE 2000.*

**PROPUESTA 26/2000**

*SOBRE INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LOS PRECEPTORES DE RENTAS DE TRABAJO A LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS POR EL LEVANTAMIENTO DE ACTAS A LAS EMPRESAS OBLIGADAS A PRACTICAR RETENCIONES O REALIZAR INGRESOS A CUENTA.*

**PROPUESTA 27/2000**

*SOBRE CONVENIENCIA DE FORMULAR LA ADECUADA ADVERTENCIA A LOS CONTRIBUYENTES DE SU DEBER DE DECLARAR EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS LAS SUBVENCIONES RECIBIDAS DE LOS ENTES PÚBLICOS.*

**PROPUESTA 28/2000**

*SOBRE PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE REFORMATIVO IN PEIUS Y SU APLICACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO ESPECIAL REFERENCIA A LA CUESTIÓN DE LOS INTERESES DE DEMORA.*

**PROPUESTA 29/2000**

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

**PROPUESTA 30/2000**

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

**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**

*SOBRE EL DISPAR TRATAMIENTO NORMATIVO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE LAS INDEMNIZACIONES PERCIBIDAS COMO CONSECUENCIA DE DESPIDO COLECTIVO POR CAUSAS ECONÓMICAS, TÉCNICAS, ORGANIZATIVAS, PRODUCTIVAS O DE FUERZA MAYOR Y POR DESPIDO IMPROCEDENTE.*

**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**

*PROPUESTA DE UNIFICACIÓN DE LOS PLAZOS DE PRESENTACIÓN E INGRESO DE LAS AUTOLIQUIDACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.*

**PROPUESTA 6/2001**

*CONCESIÓN DE APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DE PAGO PARA DEUDAS TRIBUTARIAS DE PEQUEÑA CUANTÍA Y*

*POSIBILIDAD DE AMPLIACIÓN DE PLAZOS UNA VEZ OTORGADOS.*

**PROPUESTA 7/2001**

*CESIÓN DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA POR LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 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, QUE FUE 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**

*DETERMINADOS REQUERIMIENTOS QUE EMITEN LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN.*

**PROPUESTA 4/2002**

*SERVICIOS DE INFORMACIÓN Y ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE EN EL CATASTRO.*

**PROPUESTA 5/2002**

*MODIFICACIÓN NORMATIVA EN LOS IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AÑADIDO, SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y SOBRE SOCIEDADES, EN ORDEN A LA DESAPARICIÓN DE LA ACTUAL RETENCIÓN MATERIAL DE DETERMINADAS DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS.*

**PROPUESTA 6/2002**

*RELIMITACIÓN 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**

*QUE SE RECONOZCA EXPRESAMENTE EN LA FUTURA LEY GENERAL TRIBUTARIA EL DERECHO DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS A SER ACOMPAÑADO POR PERSONA QUE LE 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**

*SOLUCIÓN CONVENCIONAL DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS.*

**PROPUESTA 6/2003**

*CONVENIENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN COMPRUEBE SIMULTÁNEAMENTE LA REPERCUSIÓN E INGRESO DEL I.V.A. POR LOS PROVEEDORES DEL DENOMINADO "ORO INDUSTRIAL" A EMPRESAS DE JOYERÍA CUANDO EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN A ESTOS ÚLTIMOS SE HA REGULARIZADO EL I.V.A. 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 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, RELATIVO A LA OPCIÓN POR LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA.*

**2004**

**PROPUESTA 1/2004**

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

**PROPUESTA 2/2004**

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

**PROPUESTA 3/2004**

*DE ORDEN INTERPRETATIVA DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 19/1994.*

**PROPUESTA 4/2004**

*SOBRE LA 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 POR EL QUE SE REGULA EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.*

**PROPUESTA 2/2005**

*REFORMA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, AL OBJETO DE ACLARAR QUÉ 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**

*MODIFICACION NORMATIVA EN MATERIA DE NOTIFICACIONES. A FIN DE QUE CUANDO SE HAGA CARGO DE LA NOTIFICACIÓN CUALQUIER PERSONA QUE NO SEA EL OBLIGADO TRIBUTARIO O SU REPRESENTANTE, SE ADOPTEN LAS MEDIDAS NECESARIAS PARA QUE EL RECEPTOR SÓLO TENGA CONOCIMIENTO DEL ACTO NOTIFICADO, PRESERVANDO LA CONFIDENCIALIDAD DE LOS DATOS.*

**2006**

**PROPUESTA 1/2006**

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

**PROPUESTA 2/2006**

*DE 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**

*DE INCLUSIÓN DE UN PRECEPTO EN EL PROYECTO REGLAMENTO GENERAL DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA, EN LO RELATIVO A QUE EN LA PRÁCTICA DE NOTIFICACIONES MEDIANTE AGENTE TRIBUTARIO, SE DEJE AL DESTINATARIO AVISO DE LLEGADA EN EL CORRESPONDIENTE CASILLERO DOMICILIARIO.*

**PROPUESTA 2/2007**

*DE 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**

*DE MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 68.3º DE LA LEY 58/2003 DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, RELATIVA A 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.*

**PROPUESTA 4/2007**

*DE MODIFICACIÓN DE 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, PARA QUE DETERMINADAS PRESTACIONES ASISTENCIALES PERCIBIDAS POR PERSONAS CON MINUSVALÍA SE DECLAREN EXENTAS EN EL IRPF.*

**PROPUESTA 5/2007**

*DE MODIFICACIÓN DEL CALCULO 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**

*DE LA REGULACIÓN DE LAS DEVOLUCIONES A CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES DEL EXCESO SOBRE LA CUOTA DEL IMPUESTO EN LO REFERENTE A LOS PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN PREVISTOS EN LA ORDEN HAC/3626/2003 DE 23 DE DICIEMBRE.*

**PROPUESTA 2/2008**

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

## **IX.2. CLASIFICADAS POR MATERIAS**

### **I. LEY GENERAL TRIBUTARIA**

#### **1. Fuentes normativas**

1. Sobre obligatoriedad de que las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias lo mencionen expresamente en su título. (24/98).

#### **2. Las obligaciones tributarias accesorias**

1. Sobre liquidación por intereses de demora de sanciones tributarias con posterioridad a su condonación. (8/97).

2. Sobre el periodo de cómputo de los intereses de demora en determinadas liquidaciones efectuadas por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. (18/99, IRPF)

3. Sobre cómputo de intereses a favor del contribuyente en el supuesto de devolución de ingresos indebidos (42/99).

4. Sobre principio de interdicción de reformatio in peius y su aplicación en el ámbito tributario especial, referencia a la cuestión de los intereses de demora. (28/00).

#### **3. Los derechos y garantías de los obligados tributarios**

1. Sobre 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).

2. Sobre la conveniencia de modificar la regulación del plazo de interposición de las reclamaciones económico-administrativas contra actos y resoluciones en caso de silencio negativo (2/06).

#### **4. Responsables tributarios**

1. Sobre conveniencia de modificar la regulación de la responsabilidad por adquisición de explotaciones o actividades económicas en el ámbito tributario contenida en el artículo 72 de la Ley General Tributaria tras la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000. (25/00).

#### **5. La capacidad de obrar en el orden tributario**

1. Sobre necesidad de cobertura normativa adecuada de las actuaciones de los órganos de gestión en materia de representación, con el fin de permitir y facilitar las actuaciones de los ciudadanos (8/98).

2. Sobre medios de identificación de los interesados en los procedimientos tributarios (4/99).

3. Que se reconozca expresamente en la futura Ley General Tributaria el derecho de los obligados tributarios a ser acompañado por persona que le asista en los procedimientos tributarios (3/03).

## **6. El domicilio fiscal**

1. Sobre la conveniencia de establecer un impreso de formalización de cambio de domicilio fiscal que permita su tratamiento informático (15/97).

## **7. El pago**

1. Sobre modificación del procedimiento de ingreso de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias. (19/99).

## **8. La prescripción**

1. Sobre 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. Sobre interrupción de la prescripción del derecho de los perceptores de rentas de trabajo a la devolución de ingresos indebidos por el levantamiento de actas a las empresas obligadas a practicar retenciones o realizar ingresos a cuenta. (26/00, IRPF).

3. Sobre 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).

## **9. Otras formas de extinción de la deuda tributaria**

1. Sobre compensación de deudas en período voluntario. (2/97).

## **10. Garantías de la deuda tributaria**

1. Sobre gestión de devoluciones tributarias en relación con las deudas frente a la hacienda pública del contribuyente a cuyo favor se reconozcan aquellas (29/99).

## **11. Información y asistencia a los obligados tributarios**

1. Sobre cumplimiento de los deberes de información y asistencia impuestos en el artículo 6.4 y en el artículo 7 de la ley 1/1998 (14/99)

2. Sobre redacción de comunicaciones de la agencia estatal de administración tributaria a los contribuyentes (38/99).

**12. Colaboración social en la aplicación de los tributos**

1. Cesión de información tributaria por la agencia estatal de la administración tributaria a juzgados y tribunales (7/01).

**13. Obligación de resolver y plazos de resolución**

1. Sobre el adecuado cumplimiento por la administración tributaria de los plazos establecidos en el ordenamiento jurídico (35/99).

**14. Notificaciones**

1. Sobre incorporación en los programas informáticos de domicilio a efectos de notificación (9/97).

2. Sobre orden alfabético de notificaciones a través de boletines oficiales. (1/98).

3. Sobre aplicación efectiva de la normativa existente sobre notificaciones tributarias por correo realizadas por la entidad pública empresarial "correos y telégrafos". (21/98).

4. Sobre práctica de notificaciones en apartados de correos (10/99).

5. Sobre comunicación a los contribuyentes sobre notificación por comparecencia en casos de cambio de domicilio (13/99).

6. Sobre la necesidad de que cuando se haga cargo de la notificación cualquier persona que no sea el obligado tributario o su representante, se adopten las medidas necesarias para que el receptor sólo tenga conocimiento del acto notificado, preservando la confidencialidad de los datos (4/05).

7. Sobre que en la práctica de notificaciones mediante agente tributario se deje al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario (1/07).

**15. Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria**

1. Sobre liquidaciones instantáneas en procedimientos de comprobación. (11/97).

2. Sobre improcedencia de requerimientos de contenido genérico en procedimientos de comprobaciones abreviadas. (17/97).

3. Sobre imposibilidad de presentación de la declaración del impuesto sobre sociedades por estar pendiente de publicación el modelo oficial. (4/98, IS).

4. Sobre la necesidad de documentar en todo caso las actuaciones de comprobación abreviada de los órganos de gestión. (13/98).

5. Sobre desarrollo del procedimiento de la tasación pericial contradictoria. (17/98).

6. Sobre habilitación de modelo acreditativo de la comparecencia del contribuyente en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la atención de requerimientos. (19/98).

7. Sobre mejora en el servicio de expedición de certificados realizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por la Dirección General del Catastro. (20/98)

8. Sobre supresión de determinadas comunicaciones efectuadas por los órganos de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (22/98)

9. Sobre impulso de las devoluciones de oficio de ingresos indebidos por los órganos de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (27/98).

10. Sobre reglamentación del procedimiento de comprobación abreviada. (29/98).

11. Sobre la mejora del servicio de expedición de certificados realizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a empresas de transporte de mercancías por carretera (3/99).

12. Sobre necesidad de incorporar a los impresos oficiales de declaración-liquidación tributaria información sobre los procedimientos, plazos y órganos ante los que promover su rectificación o impugnación (7/99).

13. Sobre comunicación de información por parte de la administración tributaria a las comisiones de asistencia jurídica gratuita (28/99, Catastro).

14. Sobre presentación de autoliquidaciones extemporáneas (37/99).

15. Sobre la mejora del servicio de expedición de certificados realizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (48/99).

16. Sobre regulación de las competencias de los órganos de gestión en el procedimiento de comprobación abreviada (4/00).

17. Sobre introducción en los modelos de declaración censal de una casilla específica para que consten las fechas de modificación de datos. (7/00).

18. Sobre discrepancias entre los datos autoliquidados por el contribuyente y los contenidos en las declaraciones informativas de terceros. (30/00).

19. Determinados requerimientos que emiten los órganos de gestión. (3/02).

20. Posibilidad de que los contribuyentes accedan de una forma ágil a conocer su situación censal en cada momento. (2/03).

## **16. Actuaciones y procedimiento de inspección**

1. Sobre el sobreseimiento de las actuaciones judiciales penales en delitos contra la Hacienda Pública y su incidencia en el procedimiento administrativo de la Inspección de los Tributos. (10/98).
2. Sobre posibilidad de intervención de los socios como interesados en el procedimiento de inspección seguido con la entidad transparente (34/99).
3. Necesidad de que la reducción del objeto de la comprobación inspectora sea autorizada por el inspector jefe. (29/00).
4. Solución convencional de controversias tributarias. (5/03).

## **17. Delito Fiscal**

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

## **18. Actuaciones y procedimiento de recaudación**

1. Sobre 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. Sobre embargos de créditos consistentes en devoluciones tributarias practicados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en procedimientos de recaudación de deudas de otras administraciones. (7/98).
3. Sobre los ingresos que se realizan a través de las entidades que prestan el servicio de caja en las delegaciones y administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (25/98).
4. Sobre procedimiento para el reembolso del coste de las garantías aportadas en la suspensión de deudas tributarias (1/99).
5. Sobre los gastos bancarios derivados del cobro de cheques emitidos por el tesoro público como consecuencia de devoluciones tributarias (8/99).
6. Sobre 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).

7. Sobre 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).

8. Sobre las garantías a prestar en supuestos de derivación de responsabilidad a varios administradores (16/99).

9. Sobre 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).

10. Sobre aplicación efectiva del principio de proporcionalidad en las actuaciones de embargo realizadas por los órganos de recaudación de la agencia tributaria (32/99).

11. Sobre ejecución de sentencias y resoluciones que comportan devoluciones de cantidades embargadas que afectan a las administraciones públicas y a la agencia estatal de administración tributaria (43/99).

12. Sobre reembolso de costes de las garantías aportadas en el caso de anulación total o parcial de una deuda tributaria por sentencia o resolución administrativa firmes. (50/99).

13. Lugar de presentación y realización de ingresos tributarios. (8/00).

14. Sobre obligación de las entidades colaboradoras de sellar las declaraciones tributarias negativas o declaraciones informativas. (9/00).

15. Concesión de aplazamiento y fraccionamiento de pago para deudas tributarias de pequeña cuantía y posibilidad de ampliación de plazos una vez otorgados. (6/01).

16. Sobre acortar al máximo los plazos de suministro de información sobre los pagos realizados por los obligados tributarios en período ejecutivo (2/07).

## **19. La potestad sancionadora**

1. Sobre deber de motivación en el procedimiento tributario sancionador. (20/97).

2. Sobre 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).

3. Sobre plazo de inicio del procedimiento sancionador. (14/00).

4. Imposición de sanciones derivadas de declaraciones tributarias realizadas con ayuda del programa PADRE. (4/01, LIRPF).

5. Suspensión del 30 por 100 de la sanción, que fue 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).

6. Separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias. (7/02).

## **20. Procedimientos especiales de revisión**

1. Sobre la necesidad de dotar de funcionalidad al procedimiento de rectificación de errores materiales o de hecho del artículo 156 de la ley general tributaria. (18/97).

2. Sobre posibilidad de que la administración tributaria revise de oficio actos administrativos que ya estén siendo objeto de una reclamación económico-administrativa (44/99).

3. Sobre criterios jurídicos a seguir en la revocación de actos tributarios. (3/00).

4. 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).

## **21. Reclamaciones económico-administrativas**

1. Sobre la 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. Sobre actualización de plantillas en los tribunales económico-administrativos. (21/97).

3. Sobre 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).

4. Sobre información al contribuyente sobre plazo de silencio en las reclamaciones económico-administrativas (17/99).

5. Sobre la ejecución por la administración tributaria de las resoluciones estimatorias de los tribunales económico-administrativos (21/99).

6. Sobre tribunales económico-administrativos: efectos de la disposición final tercera de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y posible modificación de la misma (23/99).

7. Sobre reglas de acumulación de reclamaciones de distinta cuantía ante los tribunales económico-administrativos (26/99).

8. Sobre el deber de motivación en las resoluciones sobre infracciones y sanciones tributarias dictadas en el procedimiento económico-administrativo. (46/99).

9. Sobre legitimación de los directores generales o directores de departamento en el recurso económico-administrativo de alzada (1/00).

10. Sobre 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).

11. Creación de oficina de relación con los tribunales. (1/02).

## **II. IRPF**

### **I. Tratados y convenios**

1. Sobre revisión de tratamiento de rentas de capital en convenio de doble imposición. (3/97, IS).

2. Sobre normas de desarrollo del convenio hispano-alemán, a efectos de determinadas actuaciones de la administración española. (4/97, IS).

### **II. Hecho imponible y rentas exentas**

1. Sobre tratamiento fiscal de las pensiones por incapacidad. (5/97).

2. Sobre el dispar tratamiento normativo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de las indemnizaciones percibidas como consecuencia de despido colectivo por causas económicas, técnicas, organizativas, productivas o de fuerza mayor y por despido improcedente. (2/01).

3. Sobre que determinadas prestaciones asistenciales percibidas por personas con minusvalía se declaren exentas en el IRPF (4/07).

### **III. Período impositivo, devengo del impuesto e imputación temporal**

1. Sobre imputación temporal de las ayudas y subvenciones públicas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. (6/00).

2. Sobre valoración en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de las rentas obtenidas en divisas que no tienen cambio fijo con el euro. (22/00).

### **IV. Residencia habitual**

1. Sobre tratamiento de las personas físicas que cambian de residencia fiscal durante el ejercicio (47/99).

**V. Rendimientos del trabajo**

1. Sobre diferenciación de rentas recibidas por representantes legales de menores o incapacitados. (23/98).

**VI. Rendimientos del capital inmobiliario**

1. Sobre aplicación de los beneficios fiscales previstos en la disposición final 4a de la ley 29/1994, de arrendamientos urbanos, o sobre posible modificación de dicho precepto. (16/97).

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

**VII. Rendimientos de actividades económicas**

1. Sobre cambio normativo en relación con la no formalización de la renuncia al método de estimación objetiva de la base imponible. (19/97).

2. Sobre conveniencia de que el principio o criterio de facilidad en la prueba se recoja expresamente en la normativa sobre los regímenes de estimación objetiva. (6/98).

3. Sobre la conveniencia de que los automóviles de turismo destinados a actividades económicas se consideren afectos, al menos, en el 50%. (3/05).

**VIII. Ganancias y pérdidas patrimoniales**

1. Sobre cómputo del impuesto de sucesiones y donaciones a efectos de la determinación del incremento de valor en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. (6/97).

**IX. Base liquidable**

1. Sobre la determinación de la cuantía de pensiones compensatorias a favor del cónyuge y por alimentos a favor de los hijos a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas. (25/99).

2. Sobre liquidaciones provisionales en relación con aportaciones a planes de pensiones efectuadas con posterioridad a la jubilación. (41/99).

3. Sobre aportación a planes de pensiones de cónyuges no perceptores de rendimientos del trabajo o de actividades económicas. (2/00).

4. Sobre modificación para que las plazas de garaje destinadas a uso propio de derecho a la deducción por adquisición de vivienda y no realicen imputación de rentas inmobiliarias (1/06).

## **X. Determinación de la cuota líquida estatal**

1. Sobre posibilidad de que las sociedades de profesionales puedan acogerse a la reserva para inversiones en Canarias. (12/00, LIS).
2. Sobre reserva para inversiones en Canarias: la materialización de la reserva en inversiones de larga duración. (20/00, IS).
3. De orden interpretativa del artículo 27 de la ley 19/1994 (3/04, IS).

## **XI. Tributación familiar**

1. Sobre posibilidad de cambio de opción de la modalidad de tributación una vez concluido el plazo de declaración voluntaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas. (31/99).
2. Modificación del artículo 69 de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, relativo a la opción por la tributación conjunta. (9/03).

## **XII. Gestión del impuesto**

1. Sobre suministro de impresos para cumplimentar declaraciones tributarias en los Consulados de España en el extranjero. (10/97).
2. Sobre procedimiento de expedición de certificados exigidos en las convocatorias de ayudas públicas por las administraciones públicas. (15/98).
3. Sobre diferenciación en el modelo anual de declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas de los rendimientos del capital mobiliario de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales y profesionales y de sus correspondientes retenciones. (26/98).
4. Sobre el periodo de cómputo de los intereses de demora en determinadas liquidaciones efectuadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (18/99, LGT).
5. Sobre eficacia retroactiva de las liquidaciones practicadas en determinadas declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas presentadas a través del denominado programa PADRE. (24/99).
6. Sobre modificación de los impresos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, a efecto de la reserva para inversiones en Canarias. (45/99, IS).
7. Sobre modificación de las condiciones establecidas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que exoneren a los contribuyentes de la obligación de declarar. (19/00).

8. Sobre conveniencia de formular la adecuada advertencia a los contribuyentes de su deber de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones recibidas de los entes públicos. (27/00).

9. Imposición de sanciones derivadas de declaraciones tributarias realizadas con ayuda del programa PADRE. (4/01, LGT).

10. Propuesta de unificación de los plazos de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (5/01).

11. 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).

12. Sobre la obligación de declarar por el IRPF cuando se obtienen solamente pérdidas patrimoniales y su relación con el mínimo por descendiente. (2/04).

13. De la obligación de declarar en los supuestos de no ejercicio de los beneficios fiscales recogidos en el artículo 96.4 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 (2/08).

### **XIII. Pagos a cuenta**

1. Sobre conveniencia de modificar el sistema de determinación de la base sobre la que se calcula el tipo de retención que corresponde aplicar a los rendimientos íntegros del trabajo personal. (5/00).

2. Sobre procedimiento de rectificación de retenciones. (16/00, IS)

3. Sobre interrupción de la prescripción del derecho de los preceptores de rentas de trabajo a la devolución de ingresos indebidos por el levantamiento de actas a las empresas obligadas a practicar retenciones o realizar ingresos a cuenta (26/00, LGT).

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. 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).

#### **XIV. Liquidaciones provisionales**

1. Sobre retención material de las devoluciones procedentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (21/00).

2. Sobre devoluciones tributarias en caso de fallecimiento del contribuyente. (23/00).

3. Modificación normativa en los impuestos sobre el valor añadido, sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades, en orden a la desaparición de la actual retención material de determinadas devoluciones tributarias. (5/02, IS e IVA).

#### **III. I.V.A.**

##### **1. Entrega de bienes y prestaciones de servicios**

1. Sobre el impuesto sobre el valor añadido en el suministro de información de los registradores de la propiedad (9/99).

2. Sobre sujeción al impuesto sobre el valor añadido de las transmisiones de bienes afectos a una actividad empresarial o profesional en pública subasta judicial o administrativa (36/99).

3. Sobre la necesidad de aclarar qué se entiende por "terrenos en curso de urbanización" (2/05).

##### **2. Exenciones**

1. Sobre acreditación de las condiciones de exención de bienes en régimen de viajeros a efectos del impuesto sobre el valor añadido (P. 40/99).

##### **3. Importación de bienes**

1. Sobre la 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. Devoluciones**

1. Sobre solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondientes a cuotas tributarias de repercusión obligatoria en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (3/98).

2. Sobre aplicación del artículo 118 de la ley 37/1992 del impuesto sobre el valor añadido tras la nueva redacción del artículo 115 de la citada ley 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. 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 (20/99).

4. Modificación normativa en los impuestos sobre el valor añadido, sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades, en orden a la desaparición de la actual retención material de determinadas devoluciones tributarias. (5/02, IRPF e IS).

5. 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. Reglas en materia de facturación**

1. Sobre expedición de factura correspondiente a venta de impresos o modelos oficiales por parte de los servicios competentes de la agencia estatal de administración tributaria. (14/98).

2. Sobre planteamiento en vía económico-administrativa de las controversias relacionadas con el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios profesionales. (18/00).

## **6. IVA - Transmisiones patrimoniales onerosas**

1. Sobre medidas para evitar el solapamiento práctico entre el impuesto de transmisiones y actos jurídicos documentados (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas) y el impuesto sobre el valor añadido. (49/99).

2. Delimitación en la aplicación del IVA y del ITP en las transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles (6/02).

## **7. Gestión**

1. Sobre posibilidad de ingreso de la declaración-liquidación no periódica del impuesto sobre el valor añadido (modelo 309) en las entidades colaboradoras de recaudación (11/00).

## **IV. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

### **1. Tratados y Convenios**

1. Sobre revisión de tratamiento de rentas de capital en convenio de doble imposición (3/97, IRPF).

2. Sobre normas de desarrollo del convenio hispano-alemán, a efectos de determinadas actuaciones de la administración española (4/97, IRPF).

### **2. Base Imponible**

1. Sobre posibilidad de que las sociedades de profesionales puedan acogerse a la reserva para inversiones en canarias (12/00, IRPF).

2. Sobre la suspensión del acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas entre residentes. (17/00).

3. Sobre reserva para inversiones en canarias: la materialización de la reserva en inversiones de larga duración (20/00, IRPF).

4. De orden interpretativa del artículo 27 de la ley 19/1994 (3/04, IRPF).

### **3. Pago fraccionado**

1. Sobre 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).

### **4. Retenciones**

1. Sobre procedimiento de rectificación de retenciones (16/00, IRPF).

### **5. Gestión del Impuesto**

1. Sobre imposibilidad de presentación de la declaración del impuesto sobre sociedades por estar pendiente de publicación el modelo oficial (4/98, LGT).

2. Sobre cancelación de 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. Sobre modificación de los impresos de declaración del impuesto sobre sociedades y sobre la renta de las personas físicas, a efecto de la reserva para inversiones en canarias (45/99, IRPF).

4. Modificación normativa en los impuestos sobre el valor añadido, sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades, en orden a la

desaparición de la actual retención material de determinadas devoluciones tributarias. (5/02, IRPF, e IVA).

## **V. CATASTRO**

### **1. Constancia documental de la referencia catastral**

1. Sobre referencia catastral de los inmuebles. (14/97).

### **2. Información y atención**

1. Servicios de información y atención al contribuyente en el catastro (4/02).

### **3. Tasas catastrales**

1. Sobre el procedimiento de pago de las tasas catastrales. (1/97).
2. Sobre exigencia de tasas catastrales para obtener la certificación, a efectos de acreditar la ausencia de bienes, para solicitar asistencia jurídica. (13/97).
3. Sobre mejora en el servicio de expedición de certificados realizados por la agencia estatal de administración tributaria y por la dirección general del catastro. (20/98, LGT).
4. Sobre el procedimiento para evitar la solicitud de certificados al catastro con motivo de determinadas convocatorias de ayudas públicas (22/99).
5. Sobre comunicación de información por parte de la administración tributaria a las comisiones de asistencia jurídica gratuita (28/99, LGT).
6. Sobre actuaciones para la emisión de certificaciones catastrales de existencia o carencia de bienes, referidas a la totalidad del territorio de régimen común (30/99).

## **VI. IMPUESTOS ESPECIALES**

### **1. Exenciones**

1. Sobre procedimiento para el reconocimiento de la exención en el impuesto sobre determinados medios de transporte de los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente a la enseñanza de conductores (11/99).

## **2. Devoluciones**

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

## **VII. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

### **1. Gestión**

1. Sobre presentación de documentos en relación con el impuesto de sucesiones y donaciones por parte de no residentes (39/99).

## **VIII. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES**

1. Sobre necesidad de grabación y tratamiento informático de los datos del representante para una correcta gestión del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. (5/99).

2. De la regulación de las devoluciones a contribuyentes no residentes del exceso sobre la cuota del impuesto en lo referente a los plazos para la presentación de la declaración previstos en la Orden HAC/3626/2003 de 23 de diciembre (1/08)

## **IX. LEY 30/1992, DE 26 DE NOVIEMBRE, DE RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN**

### **1. Principios generales**

1. Sobre motivación de cambios de criterio de la administración tributaria (13/00).

### **2. Cómputo de días**

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

## **X. LEY 29/1998, DE 13 DE JULIO, REGULADORA DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA**

### **1. Extensión de efectos de una sentencia:**

1. Sobre procedimiento a seguir cuando se solicita la extensión de efectos de una sentencia favorable al contribuyente. (15/00).

**2. Cuantía de los recursos**

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

**XI. CÓDIGO PENAL**

1. Para la modificación del artículo 131.1 del código penal a propósito de la prescripción de los delitos contra la hacienda pública. (1/04).

**XII. OTRAS NORMAS**

1. Propuesta de Reglamento por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente (1/05).

---

# Documentación auxiliar

PROPUESTAS (1997-2008)

---

---



---

**1997**

---

## Propuesta 1/97

### *SOBRE EL 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 2/97

### *SOBRE 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 inadmisibles 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.

Cumpléndose 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 3/97

### *SOBRE REVISIÓN DE TRATAMIENTO DE RENTAS DE CAPITAL EN CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN*

#### *Motivación*

Buena parte de las Ordenes 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 establecido 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 4/97

*SOBRE 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 Ordenes 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:

- 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”.
- 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

procedimiento 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 5/97

### *SOBRE 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 6/97

### *SOBRE CÓMPUTO DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES A EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO DE VALOR EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS*

#### *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 vivos*.

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 7/97

### *SOBRE LA 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.

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.

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”.

- b) 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 **cauteladas** 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 8/97

### *SOBRE 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 9/97

### *SOBRE 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 10/97

*SOBRE 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 11/97

### *SOBRE 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 practica 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 12/97

### *SOBRE LA 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 13/97

*SOBRE EXIGENCIA DE TASAS CATASTRALES PARA OBTENER LA CERTIFICACIÓN, A EFECTOS DE ACREDITAR LA AUSENCIA DE BIENES, PARA SOLICITAR LA ASISTENCIA JURÍDICA.*

### *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 14/97

### *SOBRE REFERENCIA CATASTRAL DE LOS INMUEBLES*

#### *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 15/97

### *SOBRE LA CONVENIENCIA DE ESTABLECER UN IMPRESO DE FORMALIZACIÓN DE 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**

- 1º. Que por parte de los servicios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, cuando de manera coyuntural no pueda emitirse la liquidación provisional de manera inmediata, se proceda a indicar expresamente al contribuyente que ésta puede recogerse el mismo día en que se dio conformidad a la liquidación provisional girada.
- 2º. Que de no ser posible lo anterior, tanto en estos casos como en los supuestos en que el contribuyente presenta alegaciones, sería conveniente hacer referencia expresa en la liquidación definitiva al período de cómputo de los intereses de demora, de manera que al facilitar esta información se evitara una indebida interpretación o valoración de la correspondiente partida por parte del contribuyente.

## Propuesta 16/97

*SOBRE APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES PREVISTOS EN LA  
DISPOSICIÓN FINAL 4.ª DE LA LEY 29/1994, DE ARRENDAMIENTOS  
URBANOS, O SOBRE POSIBLE MODIFICACIÓN DE DICHO PRECEPTO*

### *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 2.ª 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.<sup>a</sup>, 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.<sup>a</sup> 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 4.<sup>a</sup>, 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 17/97

### *SOBRE 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 18/97

*SOBRE LA NECESIDAD DE DOTAR DE FUNCIONALIDAD AL PROCEDIMIENTO  
DE RECTIFICACIÓN DE ERRORES MATERIALES O DE HECHO DEL ARTÍCULO  
156 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA*

### *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 19/97

### *SOBRE CAMBIO NORMATIVO EN RELACIÓN CON LA NO FORMALIZACIÓN DE LA RENUNCIA AL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA DE LA BASE IMPONIBLE*

#### *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 renunciaron 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 un 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 20/97

### *SOBRE 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 considerara 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 21/97

### *SOBRE 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.

---

**1998**

---

## PROPUESTA 1/98

### *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 2/98

### *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, entendiéndose 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 3/98

*Solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondientes a cuotas tributarias de repercusión obligatoria en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido*

### *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 4/98

*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). Aún 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, recogiendo 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 impreso 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 esta 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 5/98

*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 6/98

*Conveniencia de que el principio o criterio de facilidad en la prueba se recoja expresamente en la normativa sobre los regímenes de estimación objetiva.*

### **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 cuál, 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.

Aún 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 7/98

*Embargos de créditos consistentes en devoluciones tributarias practicados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria 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:
  - 1ª. 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).
  - 2ª. 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 8/98

*Necesidad de cobertura normativa adecuada de las actuaciones de los órganos de gestión en materia de representación, con el fin de permitir y facilitar las actuaciones de los ciudadanos*

### *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 frustran 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 un 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 9/98

*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 Ley*” 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 organismos 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 10/98

### *Sobreseimiento de las actuaciones judiciales penales en delitos contra la hacienda pública y su incidencia en el procedimiento administrativo de la Inspección de los Tributos*

#### **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 dicte 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 meses*" 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 11/98

*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:

- 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 concurren 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

- 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 Organismo 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 12/98

*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 Tributaria] contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una noticia 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 1/1998, 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 1/1998). 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 1/1998.

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 1/ 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 13/98

*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 14/98

*Expedición de factura correspondiente a venta de impresos o modelos oficiales por parte de los servicios competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

### **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 15/98

### *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 la 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 16/98

*Aplicación del artículo 118 de la ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido tras la nueva redacción del artículo 115 de la citada ley 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 dilata 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 17/98

### *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 transmisivos (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 transmisivos (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 18/98

*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 19/98**

*Habilitación de modelo acreditativo de la comparecencia del contribuyente en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria 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 20/98

*Mejora en el servicio de expedición de certificados realizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por 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 21/98

*Aplicación efectiva 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 22/98

*Supresión de determinadas comunicaciones efectuadas por los órganos de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

### *Motivación*

Como consecuencia de la presentación de tres expedientes de queja referentes a declaraciones trimestrales del Impuesto 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 Tributaria 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 inferior*" 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 Tributaria 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 ó los elementos de prueba en poder de la Administración, se ponen de manifiesto hechos imponderables no declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Ninguna de estas circunstancias concurren 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 23/98

### *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 consignent 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 24/98

*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 25/98

*Ingresos que se realizan a través de las entidades que prestan el servicio de caja en las delegaciones y administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

### *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:

- Mínimos de personal de la entidad que presta el servicio en cada una de las cajas. Exigencia de una mínima experiencia en la entidad.
- 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.
- Establecimiento de sanciones económicas, tasadas en el propio convenio para los supuestos de irregularidades en la prestación del servicio.
- Definición y establecimiento de los medios técnicos exigibles en la prestación del servicio.

## PROPUESTA 26/98

*Diferenciación en el modelo anual de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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 (páginas 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:

### *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 27/98

*Impulso de las devoluciones de oficio de ingresos indebidos por los órganos de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

### *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 28/98

*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 29/98

### *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 administrativo 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.

4. 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

5. 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.
6. 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.

---

1999

---

## PROPUESTA 1/99

*Sobre 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 compete 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 2/99

*Sobre 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, aún 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 no 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 efectos de adoptar las medidas que resulten convenientes para la solución del problema planteado.

## PROPUESTA 3/99

*Sobre la mejora del servicio de expedición de certificados realizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria 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:

- En función del plazo de vigencia que se otorguen a los certificados (seis meses).
- 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 4/99

### *Sobre medios de identificación de los interesados 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 5/99

*Sobre necesidad de grabación y tratamiento informático de los datos del representante para una correcta gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los contribuyentes no residentes*

### *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 Impuesto 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 /99

*Sobre cancelación de 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 entidades*", 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 7/99

*Sobre necesidad de incorporar a 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 8/99

*Sobre los 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 9/99

*Sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido 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 10/99

### *Sobre 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 11/99

*Sobre procedimiento para el reconocimiento de la exención en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte 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 12/99

*Sobre 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 embargo*". 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 "*asegurar*lo"; 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 13/99

*Sobre comunicación a los contribuyentes sobre notificación por comparecencia en casos de cambio de domicilio*

### *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 Administración 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 transcrito, 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 conocido*".
6. Además, el Consejo encuentre suficiente base normativa para 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 anomalía 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 30/1992, 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 aquella 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 14/99

*Sobre 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 1/1998, 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 trascendencia 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 tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria 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 tributación 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 tributaria" (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 aún 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 tributarias 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 1/1998 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 1/1998 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 11/1998. 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 1/1998, 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 tributaria 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 1/1998 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 15/99

*Sobre 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:
  - 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.
  - 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 16/99

*Sobre las 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 17/99

### *Sobre 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. Ciertamente es que tal desconocimiento sólo suele darse en los contados casos en que la reclamación se interpone sin el asesoramiento de un profesional, pero aún 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 18/99

*Sobre el periodo de cómputo de los intereses de demora en determinadas liquidaciones efectuadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

### **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 ordenes 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 ordenes 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 tienen 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 19/99

### *Sobre 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 20/99

*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*

### **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".*

2. 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 21/99

*Sobre la 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 plantea 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.

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"*

- c) 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 3°).
- d) 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. 1° 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 22/99

*Sobre el 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:

- 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.
  - 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.
  - 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.
3. 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 23/99

*Sobre Tribunales Económico-Administrativos: efectos de la disposición final tercera de la Ley 1/1998 de derechos y garantías de los contribuyentes y posible modificación de la misma*

### **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 Ley".* 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 24/99

*Sobre eficacia retroactiva de las liquidaciones practicadas en determinadas declaraciones del Impuesto sobre las Personas Físicas 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 /99

*Sobre la determinación de la cuantía de pensiones compensatorias a favor del cónyuge y por alimentos a favor de los hijos a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

### *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 26/99

### *Sobre 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 transcrito: 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 27/99

*Sobre 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 aceptación*". 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 transcrito 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 28/99

*Sobre comunicación de información por parte 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 29/99

*Sobre gestión de devoluciones tributarias en relación con las deudas frente a la Hacienda Pública del contribuyente a cuyo favor se reconozcan aquellas*

### *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 tendientes 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 acudir 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.
5. 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 30/99

*Sobre 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 31/99

*Sobre posibilidad de cambio de opción de la modalidad de tributación una vez concluido el plazo de declaración voluntaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

### *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.*

3. *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 32/99

*Sobre aplicación efectiva 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 33/99

*Sobre 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 (...)".*
2. 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*".

3. 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 de 1986 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.

4. 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, entendiéndose, 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.

5. 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 34/99

*Sobre 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 sigue 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) legitima 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 35/99

*Sobre el adecuado 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 hiciera, 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 quinta"*. 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 ésta 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 36/99

*Sobre sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido 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.*

*(...)"*.

2. 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 que 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.

3. 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.

4. 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 pasivo"*. 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 37/99

### *Sobre 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 38/99

*Sobre redacción de comunicaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria 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 39/99

### *Sobre presentación de documentos en relación con el Impuesto de 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 40/99

*Sobre acreditación de las condiciones de exención de bienes en régimen de viajeros a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido*

### **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 aquella por la que el viajero salga de la Comunidad o aquella 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.

4. 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 9.1.2<sup>a</sup>, 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 9.1.2<sup>a</sup>, 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 41/99

*Sobre 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".*

3. 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.

4. 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 prima (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 laboral, 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.

5. 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 42/99

*Sobre 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 transcrito, 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 tercero ...*", 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 transcrito, 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 43/99

*Sobre ejecución de sentencias y resoluciones que comportan devoluciones de cantidades embargadas que afectan a las Administraciones Públicas y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

### *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 44/99

*Sobre 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, aún 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 supedita 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 extraprocésal 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, aún 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 45/99

*Sobre modificación de los impresos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, a efecto 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 46/99

*Sobre el 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.
4. 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).
5. 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 de 1982 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).

6. 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.

7. 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.

8. 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 de 1991, 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 47/99

### *Sobre tratamiento 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 Générale des Impôts (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 períodos 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 48/99

*Sobre la mejora del servicio de expedición de certificados realizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

### **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 49/99

*Sobre medidas para evitar el solapamiento práctico entre el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas) y el Impuesto sobre el Valor Añadido*

### **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 imponible 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. Concorre 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 continuamente 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 coordinación*".

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 Indevidos. 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 indevidos 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 indevidos 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 habersele devuelto la cantidad soportada. Por aplicación del citado artículo 9.2 del Reglamento de Devolución de Ingresos Indevidos 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 indevidos. 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 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 50/99

*Sobre reembolso de costes de las garantías aportadas en el caso de anulación total o parcial de una deuda tributaria por sentencia o resolución administrativa firmes*

### *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 transcrito que pueda dotar de pacífica efectividad a este derecho de los contribuyentes.

3. 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.

4. 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 ésta 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).

---

**2000**

---

## PROPUESTA 1/2000

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

#### *Motivación*

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

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

2. Ciertamente es que tras la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (artículo 37 y disposición final 3ª) el recurso de alzada ordinario ha reducido mucho su campo de acción, pues, aparte de la instancia única opcional, cabe sólo en reclamaciones de deuda superior a 25.000.000 de pesetas o bases superiores a 300.000.000 pesetas. Además, este recurso se interpone en contados casos por las autoridades mencionadas, que vienen utilizándolo con gran ponderación: sólo en un 2% de los asuntos resueltos en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. Pero, aún así, no parece coherente mantener la posibilidad de dicho recurso de alzada si se tiene en cuenta que existiendo una instancia única opcional, quien se decide por esta opción evita el riesgo de aquella alzada mientras que quien se somete al criterio del Tribunal Regional o Local puede encontrar recurrido el fallo que le es favorable.
3. El otro problema que preocupa a los contribuyentes en esta materia es -además de la propia existencia del recurso- el hecho de que una vez obtenida la resolución favorable en primera instancia deben seguir garantizando el acto recurrido en la segunda, con los costes que esto conlleva. Pues bien, entiende este Consejo que esta solución no es admisible, aún cuando se opte por el mantenimiento de la existencia del recurso de alzada ordinario a favor de los Directores. Efectivamente, si la inmediata ejecutividad del acto administrativo es consecuencia de la presunción de legalidad de que goza (artículo 57 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), de manera que sólo puede impedirse esa ejecutividad a través de la suspensión del acto impugnado, nos parece evidente que cuando esta presunción de legalidad ha sido destruida, aunque sea en primera instancia,

no debe exigirse al interesado la carga de seguir manteniendo un aval o una garantía. En este caso, el "*fumus boni iuris*" o apariencia de buen Derecho lo tiene ahora la pretensión del contribuyente, por lo que parece más razonable que sea el Director que discute la corrección de la resolución del Tribunal Regional o Local ante el Tribunal Central el que tenga la carga de solicitar la suspensión de la resolución recurrida, o mejor aún, la adopción de las medidas cautelares oportunas, pues no olvidemos que la resolución favorable al contribuyente dictada en primera instancia goza también de presunción de legalidad.

4. En este sentido, y como solución en este caso, el Consejo propone que cuando el contribuyente obtenga una resolución favorable en primera instancia, total o parcialmente, se proceda, en principio, a su inmediata ejecución, devolviéndose en su caso el aval o la garantía que se hubiera presentado o sustituyéndose por otra, si éste fuera el caso. No obstante, y con la finalidad de garantizar el adecuado equilibrio entre la defensa de los intereses de los contribuyentes y la de los intereses generales, este Consejo considera que, paralelamente, debe también admitirse la posibilidad de que si se interpone un recurso de alzada ordinario por un Director General o de Departamento, se pueda solicitar por éste ante el Tribunal Central la adopción de aquellas medidas cautelares que impidan que la inmediata ejecución de la resolución recurrida puedan producir daños o perjuicios irreparables para los intereses generales. De esta forma, las resoluciones dictadas en primera instancia serán inmediatamente ejecutivas aunque hayan sido recurridas por un Director a través de un recurso ordinario, pero éste podrá solicitar del Tribunal Central la adopción de aquellas medidas cautelares que aseguren el cumplimiento de la resolución de dicho Tribunal si ésta finalmente es favorable a la Administración Tributaria.
5. El Consejo no ignora que la Administración Tributaria puede tener argumentos para proponer que se mantenga la situación actual. Pero cualesquiera que éstos sean, no debe olvidar, en primer lugar, que los citados Directores pueden entablar el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterios, que parece el instrumento a propósito para combatir las resoluciones dañosas o erróneas, respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, todo ello conforme al artículo 126 del citado Reglamento (si bien esta norma exige que las resoluciones no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario). En segundo lugar, que dichos Directores están también legitimados para interponer el recurso de revisión cuando se den las especiales circunstancias enumeradas en el artículo 127 del Reglamento, recurso que este Consejo considera, como el anterior, conveniente y procedente conforme a Derecho. Y por último, que la Administración siempre podrá declarar la lesividad para el interés público de las resoluciones económico-administrativas, procediendo a su impugnación ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, conforme a los artículos 103 de la Ley 30/1992 y 19 de la Ley 29/1998.

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

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

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 2/2000

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

#### *Motivación*

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

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

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

expreso mandato constitucional, el pago de prestaciones futuras por jubilación, invalidez y muerte, si los familiares se hallan en unas determinadas circunstancias.

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

Sin entrar en los múltiples problemas que desde todos los ángulos ofrece un colectivo numeroso como el de las amas de casa y el papel fundamental que cumplen en la sociedad -reiteradamente reconocido por los poderes públicos y los representantes políticos- lo cierto es que al no tener la condición de trabajadores y por lo tanto no quedar bajo la cobertura de la Seguridad Social, no generan derecho alguno a la percepción de una prestación de jubilación. Desde tal punto de vista resultaría conveniente que el Estado velase para que, de alguna forma, se garantizase una mínima cobertura que, si no puede prestarla directamente a través de la Seguridad Social, debería ser alentada, incentivada y facilitada a través del ahorro privado.

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

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

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

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

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 3/2000

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

#### *Motivación*

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

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

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

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

Pues bien, en los casos en que se han dirigido por este Consejo propuestas de revocación a dicha Agencia Estatal se ha considerado que estábamos en presencia de actos administrativos tributarios que habían incurrido en alguna infracción del ordenamiento jurídico, con independencia del carácter procesal o sustantivo de las normas infringidas y de que el acto a revisar hubiera adquirido firmeza, con la única excepción del acto confirmado por una sentencia firme, por imperativo de la prohibición recogida en el artículo 159 de la Ley General Tributaria.

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

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

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

En definitiva, este procedimiento sólo será utilizado por la Administración si ella misma llega al convencimiento de que procede la revocación del acto, por haber incurrido en alguna infracción del ordenamiento jurídico. Si la Administración no llega a este convencimiento, por considerar que el acto dictado se ajusta a Derecho, la única posibilidad del contribuyente o del órgano que sostiene lo contrario es acudir a la vía de los recursos previstos en el ordenamiento jurídico. Ahora bien, aunque el acto de gravamen haya adquirido firmeza por no haberse interpuesto el recurso correspondiente en tiempo y forma, es todavía posible su revocación si la Administración considera que se ha dictado con infracción del ordenamiento jurídico, salvo que ya haya sido confirmado por una sentencia firme. De la misma forma, la revocación o cualquier otro procedimiento de revisión de oficio es compatible, como ya ha señalado este Consejo en su propuesta número 44/1999 con la existencia de un recurso o reclamación en curso; de hecho, la revocación o revisión del acto impugnado en vía de recurso administrativo o judicial supondría la satisfacción 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:
  - En primer lugar, tal y como hemos señalado, no pueden revocarse los actos declarativos de derechos, puesto que el precepto habla únicamente de "*actos de gravamen o desfavorables*" y, como es sabido, la revisión de oficio de actos declarativos de derechos exige una serie de garantías sustantivas y formales, pudiendo revisarse únicamente actos que incurran en infracciones determinantes de nulidad o anulabilidad en los supuestos contemplados en las normas que regulan los procedimientos de revisión de oficio.
  - En segundo lugar, tal y como establece el artículo 158 de la Ley General Tributaria no podrán revocarse actos que hayan sido confirmados por una sentencia firme. Esto quiere decir, "a sensu contrario" que son susceptibles de revocación los actos de gravamen o desfavorables que no hayan sido confirmados por sentencia firme, lo que permite revocar tanto actos firmes siempre que no hayan sido confirmados por una sentencia que tenga este carácter como actos no firmes (es decir, que estén siendo objeto de recurso judicial o administrativo).

En tercer lugar la revocación no puede constituir dispensa o exención no permitida en las Leyes. Esta novedad, introducida por la Ley 4/1999, puede tener especial incidencia en el ámbito tributario, habida cuenta de lo que establece el artículo 30.2 de la LGPres según el cual: "Tampoco se concederán exenciones, perdones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública sino en los casos y en la forma que determinen las Leyes".
  - En cuarto lugar, la revocación no puede ser contraria al principio de igualdad, lo que exige tratar por igual a los contribuyentes que se encuentren en idéntica situación.
  - En quinto lugar, la revocación no puede ser contraria al interés público ni puede ser contraria al ordenamiento jurídico.
  - En sexto lugar, y como cláusula de cierre general de estos procedimientos cabe recordar lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 30/1992 (no modificado por la Ley 4/1999) según el cual: "*Las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes*".
9. Por todo lo expuesto, este Consejo considera que no existe inconveniente desde el punto de vista jurídico para que la citada Agencia Estatal proceda a la revocación de sus propios actos siempre que tratándose de actos de gravamen, considere que infringen el ordenamiento jurídico, con independencia del carácter procesal o sustantivo de la norma infringida, o del carácter grave o manifiesto de la infracción, y con independencia

igualmente de que hayan alcanzado firmeza, salvo que hayan sido confirmados por una sentencia judicial firme.

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 4/2000

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

#### **Motivación**

1. Este Consejo, en su reunión del Pleno 7/98, aprobó ya la propuesta 13/98 sobre conveniencia de reglamentación del procedimiento de comprobación abreviada, cuya finalidad era promover el estudio y aprobación de las normas reglamentarias necesarias para regular dicho procedimiento previsto en el artículo 123 de la Ley General Tributaria, a partir de la redacción dada a este precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la misma. Y ello con el fin de dotar a tales actuaciones administrativas de la conveniente eficacia u operatividad sin que, al mismo tiempo, pudieran producirse situaciones en las que los contribuyentes apreciaran indefensión o cualquier otro tipo de actuación no acorde con el Derecho.
2. Esta propuesta vuelve ahora a ocuparse de tal procedimiento de comprobación abreviada, puesto que del análisis de algunos expedientes de queja tramitados se deduce que los órganos del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria efectúan con frecuencia requerimientos para aportar justificantes de rendimientos (ingresos y gastos) y retenciones de actividades profesionales, en particular en el caso de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya cuota diferencial resulta positiva, y que tales requerimientos provocan oposición o resistencia por parte de los contribuyentes, por las razones que ahora se expondrán. De manera que el Consejo ha considerado procedente volver a estudiar el tema desde esta perspectiva, teniendo en cuenta especialmente el informe emitido por la Subdirección General de Verificación y Control Tributario del Departamento de Gestión con motivo del expediente de queja 3137/98.
3. Los órganos de gestión califican las referidas peticiones de documentación como "*requerimientos por documentación incompleta*". Y el Consejo ha analizado varios casos en los que los contribuyentes expresan su negativa a aportar los justificantes requeridos por entender que tales actuaciones administrativas suponen en la práctica comprobaciones de documentación contable de actividades empresariales y profesionales, que no son procedentes conforme al artículo 123.2 de la Ley General Tributaria, lo cual ha dado lugar incluso a la apertura de expedientes sancionadores por infracción tributaria simple. Opinan los contribuyentes que dichas actuaciones de gestión no pueden ser consideradas como requerimientos por documentación incompleta obrante en la declaración, ya que ningún tipo de norma los obliga actualmente, ni los ha obligado en el pasado, a aportar documentación en el caso de declaraciones por el citado tributo con cuota diferencial positiva; mientras que la comprobación de rendimientos y retenciones que se pretende supone el examen de la documentación contable, pues los datos solicitados deben constar en la contabilidad que en forma de libros-registro o contabilidad mercantil es de llevanza obligatoria. Deducen de todo ello que las actuaciones descritas se extralimitan de las competencias atribuidas a los órganos de gestión por el artículo 123 .
4. Por supuesto, no es éste el parecer del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El informe citado de la Subdirección General de Verificación y Control Tributario considera que si de los datos que obran en poder de la Administración se pone de manifiesto la existencia de una discrepancia con lo declarado por el contribuyente, y que ello podría dar lugar a una regularización de su situación fiscal, la resolución del expediente de comprobación exigiría solicitar aclaración sobre los

importes controvertidos y la presentación de los justificantes oportunos, de donde cabe deducir que esas actuaciones pueden estar referidas a ingresos profesionales supuestamente no declarados o no debidamente declarados o a retenciones en iguales circunstancias. Dice literalmente el informe:

*"A este respecto, el artículo 123.1 de la Ley General Tributaria permite que la Administración Tributaria, a través de los órganos de Gestión practique liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos que obran en su poder, tanto si han sido declarados o aportados por el propio contribuyente -por sí mismo o al ser requerido al efecto-, como si han sido proporcionados por terceros. Además de acuerdo con el apartado 2 de dicho artículo, en los supuestos de devoluciones tributarias, pueden requerir la exhibición de registros o documentos establecidos por la normativa fiscal (excepto la contabilidad exigida por la normativa mercantil). En este sentido debe interpretarse el artículo 123 de la Ley del I.R.P.F. (sic, aunque evidentemente debe entenderse Ley General Tributaria) una vez producida la entrada en vigor de la Ley 25/1995 que dio su actual redacción al primero. En consecuencia, es errónea la conclusión de que está vedada a los órganos de Gestión toda actuación que se refiera a rendimientos de actividades empresariales o profesionales. Así, incluso en el Impuesto sobre Sociedades, tributo eminentemente empresarial, es posible la práctica de liquidaciones provisionales por los órganos de Gestión. Véase al respecto, el artículo 144 de la Ley 43/1995, reguladora de dicho tributo: 'Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos'.*

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

*Si de resultas de las actuaciones descritas en el párrafo anterior, se desprende que la regularización de la situación tributaria del contribuyente exige un análisis en profundidad de los resultados de su actividad empresarial o profesional, sin que sea suficiente a estos efectos la información que ya obra en poder de la Administración y que está siendo contrastada con el interesado por los órganos de Gestión, el expediente se remite a los órganos de Inspección que, en su caso, iniciarán la correspondiente actuación de comprobación e investigación de acuerdo con el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.*

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

5. A la vista de estas interpretaciones discrepantes, el Consejo estima que la causa última de las mismas está en la indeterminación normativa básica, es decir, en la propia letra del artículo 123 que no ha sido completada o subsanada por el oportuno desarrollo

reglamentario. Por una parte, es evidente que los órganos de gestión pueden dictar liquidaciones provisionales derivadas de la llamada "*comprobación abreviada*", y que ésta puede implicar la solicitud de determinados datos y documentos justificantes, como se deriva del apartado 1 de dicho precepto; pero también es cierto que el apartado 2 se refiere a estas actuaciones con una limitación literal estricta: se llevarán a cabo las actuaciones necesarias "*sin que en ningún caso, se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales*". Dejando ahora aparte el supuesto concreto de devoluciones tributarias, el problema está en distinguir, si es que puede distinguirse, entre el requerimiento de datos y justificantes, cosa que puede hacerse, y el examen de la documentación contable, cosa que no puede hacerse, habida cuenta de que en el caso de los empresarios y profesionales tales datos estarán debidamente contabilizados y los correspondientes justificantes forman parte de dicha documentación contable.

6. Por tanto, es la propia Ley General Tributaria, unida a la carencia de normas reglamentarias, la que provoca opiniones e interpretaciones enfrentadas y posiciones radicales, en ciertos casos, de los contribuyentes y de los servicios administrativos. Es evidente que los contribuyentes que son empresarios o profesionales no pueden negar, en general, la procedencia de las comprobaciones abreviadas amparándose en una interpretación estricta del apartado 2, con olvido del apartado 1. Pero es igualmente cierto que la Administración Tributaria no puede pretender lo contrario: que el apartado 1 le permite cualquier tipo de actuación, salvo la que formalmente sea calificada como "*examen de documentación contable*". En este sentido cabe observar en relación con el informe transcrito que la invocación del artículo 144 de la Ley 43/1995 es improcedente, puesto que tal precepto no permite a los órganos de gestión tributaria girar las liquidaciones provisionales en cualquier caso, sino "*de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley General Tributaria*"; y en segundo lugar, que los órganos administrativos no pueden pretender a la vista de ese precepto un margen absoluto de discrecionalidad sobre cuándo procede o no procede lo que el informe llama "*un análisis en profundidad de los resultados de su actividad empresarial o profesional*", pasando en ese caso las actuaciones a la Inspección de los Tributos conforme a su Reglamento General. El informe lleva razón cuando reclama la competencia sobre ese procedimiento para los órganos de gestión cuando puede resolverse "*con la información obrante en poder de la Administración*", pero éste no es el caso que provoca el problema.

### ***Propuesta***

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

## PROPUESTA 5/2000

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

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

### *Motivación*

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

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

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

*"Las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos se fijarán reglamentariamente tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta"*

Y en cumplimiento de tal mandato el Reglamento del Impuesto ha fijado un porcentaje de retención para las rentas del trabajo que tiende a coincidir con el tipo medio de gravamen agregado del contribuyente, para lo cual la normativa no ha regateado esfuerzos superando múltiples dificultades sin desdeñar algunas notables incomodidades desde el

punto de vista práctico, determinantes, a la postre, de un constante proceso de ajuste de las retenciones a la situación real del contribuyente sin olvidar la tipificación de un nuevo supuesto de infracción grave como es el de *"dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta, datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes"*.

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

3. Al ajuste de los ingresos a cuenta del trabajador se logra a través de un mecanismo consistente básicamente en la práctica de un cálculo previo de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del trabajador, lo que obliga al retenedor a conocer y valorar diversas circunstancias personales y familiares del contribuyente. Para la fijación de los importes que determinan el nacimiento de la obligación de retener en los rendimientos del trabajo se tienen en cuenta no sólo el número de hijos a cargo, sino también tres situaciones particulares del contribuyente:
  - a) Contribuyente sin cónyuge a cargo (entendiéndose por tal aquél no separado legalmente cuyo cónyuge obtenga rentas superiores a 100.000 pesetas y aquel contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente que, aunque tenga hijos a su cargo, no tiene derecho a los importes incrementados del mínimo personal a que se refiere el artículo 70. 2. 3º de la Ley)
  - b) Contribuyente con cónyuge a cargo (aquél no separado legalmente, cuyo cónyuge no obtenga rentas anuales superiores a 100.000 pesetas)
  - c) Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente (aquél que tenga derecho al mínimo personal incrementado a que se refiere el artículo 70. 2. 3º de la Ley)
4. Sin embargo a la hora de fijar la base para el cálculo del tipo de retención, aunque se tienen en cuenta los gastos y reducciones previstos en la Ley para los rendimientos del trabajo y el mínimo personal y familiar del contribuyente regulado en el artículo 40 de la misma, se soslaya absolutamente el hecho de que el cónyuge del perceptor de rendimientos del trabajo no perciba rentas (y sea por tanto en terminología de la propia normativa un *"cónyuge a cargo"*) o lo haga en cuantía mínima (ejemplo, alguna pequeña cantidad en concepto de rendimientos del capital mobiliario), computándose además los descendientes *"en todo caso"* por mitad, lo que significa que también en aquellos supuestos en que por las circunstancias personales y familiares del trabajador se tenga la certeza de que la totalidad del mínimo familiar por descendientes va a ser restada de su declaración no podrán imputarse las cuantías por los mínimos familiares en su totalidad, a lo que hay necesariamente que añadir un dato: en estos supuestos también el cónyuge a cargo o no perceptor de rentas, habrá de realizar necesariamente la declaración conjunta si no quiere perder su mínimo personal en la declaración del Impuesto al no funcionar aquél como una suerte de crédito fiscal que le permitiera declarar por separado,

imputando alguna de esas pequeñas cantidades de renta, obteniendo así la devolución por el resto.

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

5. De esta manera se llega a la conclusión de que un grupo amplio de contribuyentes y de las familias españolas representativas de esa concreta realidad sociológica configurada por unidades familiares compuestas por un solo perceptor de rentas del trabajo con cónyuge e hijos a cargo, no ve ajustada sus retenciones en la medida en que resultaría conveniente, a pesar de que no sería difícil precisar su factura fiscal final partiendo de la premisa de que optarán por una determinada modalidad de tributación cuando se formalice la declaración.

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

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 6/2000

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

#### **Motivación**

1. En este Consejo para la Defensa del Contribuyente han tenido entrada diferentes quejas relacionadas con la imputación temporal, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de determinadas subvenciones o ayudas públicas para adquisición o rehabilitación de viviendas que la Administración consideraba debía efectuarse no en el período impositivo en el que tuviera lugar su cobro o efectiva percepción (como pretendían los contribuyentes), sino en aquél en el que se produjera su reconocimiento o concesión.
2. La interpretación administrativa en relación con esta imputación temporal se ha venido sustentando en lo dispuesto en el artículo 14.Uno, último párrafo, del Reglamento del antiguo Impuesto (Real Decreto 1.841/1991, de 30 de diciembre), en cuya virtud "los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial", así como en la doctrina sentada por la Dirección General de Tributos, entre otras, en la Resolución de 20 de marzo de 1998 (subvenciones concedidas para la adquisición de vivienda), en la Resolución de 16 de septiembre de 1997 (subvención para el acondicionamiento de casas rurales), y en la de 21 de julio de 1997 (subvenciones para adquisición o rehabilitación de viviendas), en la que tras reproducir lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento de 1991, se declara que el devengo del incremento patrimonial *"se produce, en las subvenciones para ayuda de adquisición o rehabilitación, en el momento que el concedente comunica la concesión al solicitante, independientemente del momento del pago. No obstante si de acuerdo con los requisitos de la concesión, la exigibilidad del pago de la subvención se produjere con posterioridad al año de la comunicación de la concesión, la subvención deberá imputarse al período impositivo en que fuera exigible"*.
3. Interesa subrayar que la regla general de imputación temporal prevista en el artículo 56.Uno de la antigua Ley 18/1991, reguladora del citado tributo, era la del devengo, puesto que *"los ingresos (...) que determinen la base del impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado (...) con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros (...)"*. Y ante la indefinición legal de lo que, a tales efectos, debía entenderse por devengo, el artículo 14.dos del Reglamento de 1991 optó por considerar que *"a (tales) efectos ... se entenderá que se han devengado los ingresos en el momento en que sean exigibles por el acreedor"*; con lo cual se identificaba por vía reglamentaria y erróneamente a nuestro parecer, el momento del devengo del ingreso (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.º Y dicho cuanto precede, hemos de centrarnos ya en la regla de imputación temporal que corresponderá aplicar en las ganancias patrimoniales determinantes de las quejas presentadas ante este Consejo, esto es, en aquellas ganancias patrimoniales consistentes en las *"incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión"* (artículo 35.1, letra l de la Ley 40/1998) y, en particular, en las derivadas de subvenciones o ayudas públicas percibidas por los contribuyentes, 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 disponible...*", artículos 2.2. y 15 de la Ley 40/1998), se estarían asimismo contraviniendo las exigencias constitucionales de la capacidad económica predicables de un Impuesto "*en el que* (en los términos de la jurisprudencia constitucional que hace suyos el legislador en la exposición de motivos de la nueva Ley) *el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributaria, encuentran su más adecuada proyección*".

### **Propuesta**

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda y de su Centro Directivo competente se dicten las instrucciones necesarias para interpretar que las ayudas y subvenciones públicas percibidas por los contribuyentes han de imputarse al período

impositivo en que tenga lugar su cobro o percepción, y no a aquél en el que se anuncie su reconocimiento o concesión.

## PROPUESTA 7/00

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

### **Motivación**

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

El Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, reguló las citadas declaraciones censales y sucesivas órdenes ministeriales (29 de enero de 1992; 30 de diciembre de 1992; 10 de noviembre de 1995; 25 de enero de 1996; 11 de junio de 1997; 16 de enero de 1998; 11 de mayo de 1998 y la actual de 20 de septiembre de 1999) aprobaron distintos modelos de declaración censal, modelos que se han convertido en el instrumento básico para el establecimiento de un censo completo y eficaz, tanto de los sujetos obligados como de las obligaciones tributarias que le son exigidas por la Administración.

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

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

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

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 8/2000

### *Sobre lugar de presentación y realización de ingresos tributarios*

#### *Motivación*

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

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

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

2. La no consideración, en un principio, por parte de la Administración Tributaria de los ingresos realizados en Entidades Colaboradoras de provincias distintas a la del domicilio fiscal ha dado lugar al envío de requerimientos, con las consiguientes molestias y enojos provocados a los contribuyentes al requerírseles en relación con unos ingresos que ya habían efectuado aunque en lugar distinto al señalado por la norma.

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

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

### *Propuesta*

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

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

Al mismo tiempo convendría arbitrar las medidas necesarias para que las Oficinas Centralizadoras de las Entidades Colaboradoras mencionadas en la Orden Ministerial de 15 de junio de 1995 llevaran a cabo de manera efectiva las nuevas funciones que le corresponderían con esta modificación reglamentaria en cuanto a las remesas a la Delegación del domicilio fiscal del contribuyente de los correspondientes ingresos y declaraciones asociadas a los mismos.

## PROPUESTA 9/2000

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

### *Motivación*

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

Pero la existencia de declaraciones informativas o negativas, en las que su presentación va unida a otras declaraciones de las que resulta un ingreso o devolución, que no eran objeto de tratamiento alguno por parte de la entidad donde se realiza su entrega, provocó el problema de que no quedaba constancia alguna al obligado de que la presentación tuvo lugar. Para solucionar esta cuestión, entre otras, se dictó la Instrucción 11/1998, de 8 de mayo de 1998, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que modifica la de 25 de marzo de 1997 por la que se dictan normas en relación con las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria. Como la Instrucción de 1997 no recogía esta circunstancia, la dictada en 1998 dispone en su norma tercera, que modifica el apartado 1 (*"Recepción y comprobación"*) de la norma cuarta de la Instrucción de 25 de marzo de 1997, que *"cuando de conformidad con las normas reguladoras de la gestión de los tributos se hayan de presentar declaraciones tributarias negativas o declaraciones informativas en entidad colaboradora, ésta, a petición del interesado, podrá optar por hacer constar en la primera hoja de los ejemplares para la Administración y para el interesado de la correspondiente declaración la fecha de presentación y el sello de la citada entidad, o por entregar al presentador de la misma un recibo acreditativo del hecho de la presentación y de su fecha, ajustado al modelo que figura en el anexo de la presente Instrucción". El texto del citado Anexo es el siguiente: "Con esta fecha y al tiempo de efectuar el ingreso/solicitar la devolución resultante de la autoliquidación 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 preverse sólo que ésta lo haga a petición del interesado, suele suceder que aquél, por desconocimiento de tal previsión, no efectúe dicha petición y la entidad bancaria tampoco le informe de esa posibilidad, por lo cual no queda constancia de la presentación de las declaraciones, y si se extravían o se reciben con dilación, como

es el caso que se plantea en las quejas a que nos referimos, se puede requerir y sancionar al contribuyente por falta de presentación de esas declaraciones.

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

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 10/2000

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

### *Motivación*

1. Este Consejo ha recibido algunas quejas, en particular un escrito de un contribuyente en el que explica que no se le ha permitido salir fiador de la deuda tributaria de una entidad a pesar de ser representante legal de la misma y solvente, y que esa imposibilidad ha derivado de no ser de la misma localidad que la entidad citada. Parece deducirse del expediente que, en efecto, el servicio de Recaudación correspondiente no ha puesto en duda en ningún momento la solvencia de dicho contribuyente. En el escrito de contestación motivado por la queja el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria responde con un párrafo escueto en el que tras invocar la norma que se transcribe en el número siguiente de esta propuesta, afirma: *"Al no concurrir en Vd. la circunstancia de ser de la localidad, la funcionaria de Recaudación le comunica la imposibilidad de admitirle como fiador"*.
2. El Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, establece en su artículo 75 que los actos administrativos de contenido económico que sean objeto de impugnación 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.

La expresión transcrita nos trae por ello, inevitablemente, una evocación de preceptos tradicionales que se compadecen mal con la realidad de nuestro tiempo. Las actuales bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria remiten el citado artículo 75, 6, c), a una etapa pre-informática. Esas bases de datos permiten hoy la debida consulta por parte de los órganos de la Administración Tributaria sobre la solvencia de cualquier fiador y el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

B) En segundo lugar, la limitación comentada tampoco es fácilmente compatible con el principio de igualdad expresamente recogido en el artículo 31,1 de nuestra Constitución como inspirador de nuestro sistema tributario. No se entiende bien desde el punto de vista de este Consejo porqué un contribuyente de Madrid no puede ser fiador de un contribuyente de Sevilla, o viceversa, o porqué un contribuyente de un pequeño municipio rural debe buscar fiadores exclusivamente entre sus convecinos, sin que puedan constituir esa garantía contribuyentes de otras localidades con los que mantenga la debida relación personal o económica.

C) Además de ello, la expresión reglamentaria que comentamos ni siquiera conduce a una interpretación pacífica de su alcance: "*contribuyentes de la localidad*". Evidentemente, sería demasiado estricto interpretar que se trata de aquellos que son naturales del correspondiente municipio; habrá que considerar como tales aquellos que tienen su residencia habitual en el mismo y que, en consecuencia, allí tienen su domicilio fiscal; pero también cabe deducir que puede entenderse incluido en esa expresión quien tiene en la localidad una actividad económica estable, como puede ser por ejemplo, un negocio abierto al público, ejercicio profesional o una finca rústica dentro de su término, aunque tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en otro lugar mas o menos próximo. Incluso podría pensarse que cumple aquel requisito todo el que contribuye como consecuencia de cualquier consumo de bienes o servicios en la localidad. Esta claro que se trata de un concepto demasiado ambiguo desde un punto de vista jurídico-fiscal y que su limitación habitual a la segunda de las interpretaciones expuestas además de resultar insatisfactoria conforme a la realidad de las cosas puede ser teóricamente discutida.

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

4. Se une a lo anterior el hecho de que la Orden Ministerial antes citada fija en 250.000 pesetas la cuantía máxima de la deuda que puede ser garantizada mediante la fianza personal y solidaria. Aunque este asunto no ha sido motivo de queja en el expediente de referencia, el Consejo, con motivo de su análisis, ha deducido que convendría elevar la cuantía de las deudas que pueden ser garantizadas mediante la constitución de dicha fianza. Llega a esta conclusión, entre otras razones, teniendo en cuenta que actualmente, y por obra de la Orden de 17 de abril de 1991, puede procederse al aplazamiento o fraccionamiento del pago de las deudas tributarias sin necesidad de garantía de las mismas cuando éstas no excedan de 500.000 pesetas, tanto si se hayan en período voluntario de cobranza o en período ejecutivo antes de la finalización de su plazo de ingreso.

Lógicamente, puede preverse la acumulación de las deudas suspendidas con la garantía de la fianza personal, de manera que el total de las que tenga pendientes un mismo

contribuyente no exceda de la cuantía máxima que puede garantizarse mediante dicha fianza.

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

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

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

### *Motivación*

1. Se han recibido en este Consejo quejas de contribuyentes en relación a la imposibilidad de efectuar el pago del modelo 309 (liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido) en las entidades colaboradoras de Recaudación, por lo que deben acudir necesariamente a las entidades de depósito que prestan el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con los consiguientes desplazamientos e incomodidades que ello supone.

2. El artículo 71.7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Real Decreto 1629/1992, de 29 de diciembre según la redacción del Real Decreto 296/1998, de 27 de febrero) establece la obligación de presentar declaración-liquidación especial de carácter no periódico en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Asimismo, el artículo 72 del citado Reglamento señala que el ingreso de las cuotas resultantes de las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido se efectuará en los impresos y en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

3. En base a dicha autorización, la Orden Ministerial de 30 de diciembre de 1992 aprobó, entre otros, el modelo 309 "*Declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido*" disponiendo en su apartado noveno número tres que el importe de la cuota liquidada resultante de la declaración-liquidación del modelo 309 se ingresará en el momento de su presentación en la entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Delegación de la Agencia Tributaria o en la Administración de la misma en cuya demarcación territorial tenga el domicilio fiscal el obligado al pago.

4. El artículo 76.1 del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre según la redacción dada por el Real Decreto 111/2000 de 20 de enero) establece, con carácter general, normas sobre los ingresos de naturaleza tributaria que deben ser realizados obligatoriamente en las entidades de depósito que prestan el servicio de caja en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria y, a tal efecto, dispone:

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

*a Cuando el ingreso sea requisito previo a la presentación o retirada de documentos en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

*B Cuando correspondan a liquidaciones que deban ser practicadas o revisadas en la Delegación Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previamente a su ingreso, o hayan sido extraviados o inutilizados los documentos de ingreso.*

*c) Cuando correspondan a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones desde cuyo vencimiento del plazo de presentación haya transcurrido más de un mes, salvo lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 79 de este Reglamento.*

- d) *Cuando se realicen ingresos parciales por haberse recurrido el resto de la deuda, haberse efectuado compensaciones parciales u otras razones legalmente admisibles*
- e) *Cuando correspondan a ingresos en efectivo en las sucursales de la Caja General de Depósitos.*
- f) *Cuando, debiendo presentarse con una etiqueta identificativa adherida, no cumplan este requisito.*
- g) *Excepcionalmente, cuando existan razones justificadas para admitir ingresos que deban surtir efectos en otras Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*
- h) *En los demás casos en que así se establezca por el Ministerio de Economía y Hacienda."*

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

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

### ***Propuesta***

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

## PROPUESTA 12/2000

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

### *Motivación*

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

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

...

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

....

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

2. Desde la entrada en vigor de la citada Ley 19/1994, los sujetos pasivos de los citados tributos, han venido haciendo frecuente uso del beneficio fiscal regulado en ese artículo 27. Pero recientemente, como consecuencia de algunas actuaciones de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que actúan en el territorio de Canarias, así como de algunas declaraciones efectuadas por funcionarios vinculados a tales órganos, ha comenzado a extenderse una honda preocupación ante la probable aplicación de dicho precepto a partir de una interpretación sumamente restrictiva que implicaría la posible pérdida de ese beneficio fiscal para concretos sujetos pasivos, o para algunos colectivos de los mismos, que lo han venido aplicando en sus autoliquidaciones en los últimos ejercicios. A ello se une la parca regulación en algunas materias concretas por parte de ese artículo 27, que, hasta ahora, no ha sido objeto de ningún desarrollo reglamentario.

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

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

3. Los servicios de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Canarias han venido sosteniendo en la actualidad la tesis básica de que las sociedades de

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

Sin embargo, estas tesis han sido discutidas en diversas ocasiones no sólo por las propias sociedades de profesionales afectadas, sino también por representantes de algunas de las asociaciones de asesores fiscales, organizaciones empresariales, así como por planteamientos doctrinales que sostienen que el artículo 27 no debe conducir a la restrictiva interpretación que han pretendido los servicios de inspección, puesto que no hay diferenciación entre actividad empresarial y profesional, de manera que cualquier entidad que ejerza una actividad económica, cualquiera que esta sea, podrá acogerse a la reserva para inversiones en Canarias siempre que cumpla con los requisitos establecidos en la norma. Insisten, en particular, en que el artículo 27 de la Ley 19/1994 hace, en efecto, referencia a las "actividades empresariales", pero que esta expresión hay que ponerla en relación con la equivalente de "actividades económicas" a que se refiere la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 6,2,c) y artículo 25 y siguientes, abarcando esos términos tanto a las actividades empresariales como a las profesionales, según queda explicado en el propio artículo 25, párrafo 2º.

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

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

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

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

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

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

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

### ***Propuesta***

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

## PROPUESTA 13/2000

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

### *Motivación*

1. Se han recibido en este Consejo quejas respecto a la actuación de la Administración Tributaria con ocasión de liquidaciones provisionales practicadas en ejercicios sucesivos a un mismo contribuyente en que se mantienen criterios jurídicos distintos sobre la tributación de determinados rendimientos sin aparente justificación objetiva. Evidentemente, este Consejo considera que los cambios de criterio jurídico son posibles y legítimos, pero siempre que se den una serie de requisitos objetivos que lo justifiquen, tal y como pone de relieve la jurisprudencia, lo que además debe explicarse suficientemente a través de la correspondiente motivación.

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

2. Esto nos lleva a tratar el difícil problema del criterio o criterios administrativos, es decir, el criterio jurídico que sobre una determinada cuestión sostiene la Administración Tributaria, criterio que el contribuyente puede confiar legítimamente que se mantenga y se aplique en casos similares. Sin embargo, queremos señalar que el objeto de esta propuesta no es determinar cuál deba ser o qué órgano debe fijar el criterio administrativo, dado que ni la propia Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha querido entrar en esta cuestión, que, como hemos dicho, resulta muy compleja. Ahora bien, sí debemos subrayar que la existencia (o la falta de existencia) de un criterio administrativo está ligada a la "*previsibilidad*" de la actuación tributaria, dado que si existe un criterio administrativo, lo razonable es suponer que se va a aplicar en situaciones similares, de manera que si el contribuyente lo sigue no tendrá que soportar actuaciones de comprobación ni, por supuesto, la imposición de sanciones. Por otra parte, y esto resulta especialmente importante en el ámbito tributario, el contribuyente podrá tomar decisiones con trascendencia económica a la vista de los criterios jurídicos que mantiene la Administración Tributaria.
3. Sentado lo anterior, queremos limitar esta propuesta, más modestamente, a dos aspectos concretos: la determinación de las consecuencias que debe tener para el contribuyente el seguimiento del criterio administrativo mantenido por la Administración Tributaria y la forma en que la Administración Tributaria puede apartarse de un criterio administrativo,

es decir, qué requisitos debe cumplir para apartarse del criterio administrativo manifestado con anterioridad.

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

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

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

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

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

arbitrariamente. De esta forma, el art.3 de la LPAC señala que la Administración en su actuación debe respetar "*los principios de buena fe y de confianza legítima*". Este principio consideramos que resulta igualmente de aplicación a la Administración Tributaria, dada la ubicación sistemática de este precepto en el Título Preliminar de la mencionada Ley, cuyas normas forman parte de las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas.

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

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

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 14/2000

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

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

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

### *Motivación*

1. El Ordenamiento Administrativo común y la Ley General Tributaria y sus Reglamentos de desarrollo prevén determinados institutos tendentes, precisamente, a que la defensa y consecución de los intereses generales se sometan a los límites temporales oportunos de forma que no se vean preteridos otros aspectos, igualmente relevantes, en el seno del procedimiento administrativo-tributario. Tal es el caso, por ejemplo, de la caducidad -también llamada perención- que constituye una válvula de seguridad introducida en los procedimientos administrativos, en virtud de la cual éstos se dan por terminados cuando quien los promueve pierde interés por los mismos. La caducidad es un instituto de corte y similares características a la prescripción que juega un papel destacado en el ámbito procesal y procedimental como medio de terminación anormal de actuaciones debido a la inactividad del sujeto activo del procedimiento. El interés público que existe en el desarrollo ágil de los distintos procedimientos obliga a imponer plazos taxativos de actuación, cuyo incumplimiento determina su terminación anticipada sin resolver sobre el fondo de la cuestión debatida. Mientras que la prescripción se mueve en el ámbito sustantivo, la caducidad es propia del campo procesal o procedimental.
2. La caducidad se introduce en el ordenamiento jurídico público al servicio de un interés general concreto: el respeto a los tiempos de habilidad de las actuaciones jurídicas, porque el tráfico jurídico -también en el ámbito del Ordenamiento Tributario o quizás mucho más aquí- exige que los derechos, potestades y demás situaciones jurídicas no permanezcan indefinidamente pendientes. En el Derecho Administrativo encuentra terreno abonado la aplicación de la caducidad tanto a favor como en contra del ciudadano. En contra, porque merced al privilegio de la autotutela administrativa, la Administración disfruta de la posibilidad de decidir con voluntad eficaz y ejecutiva, limitando las posibilidades de reacción del contribuyente que más allá de los exiguos plazos de caducidad para impugnar los actos administrativos pierde su derecho a la defensa, con el

resultado paradójico de que situaciones que gozaban de amplios plazos de prescripción se ven sometidos y circunscritos así a unos breves e ininterrumpibles lapsos temporales de recurso. A favor, porque como consecuencia de la procedimentalización de las relaciones entre la Administración -en sus más diversos campos- y los ciudadanos, se produce una formalización de los cauces de relación, es decir, una concatenación de trámites también sujetos al tiempo que posibilitan que su transcurso se vuelva en contra de la propia Administración, caducando en su perjuicio los procedimientos iniciados de oficio que sean ablativos de los derechos de los particulares. Así se recoge expresamente en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en su artículo 44 y para el ámbito tributario se apunta su aplicación en los artículos 13. 1, 23. 1 y 34.3. de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Previsiones que, para el ámbito sancionador tributario, desarrolla el artículo 36. 1. del Real Decreto 1930/1998, anudando el efecto de la caducidad al transcurso del plazo con que cuenta la Administración para finalizar el expediente sancionador.

3. El procedimiento sancionador se inicia de oficio y el interesado en su adecuada resolución es la propia Administración. Los plazos de habilidad fijados por la norma están, como ya ha tenido ocasión de recordar este Consejo, al servicio de la justicia, pues lo justo es que las potestades se ejerciten y los derechos se cumplan y no permanezcan indefinidamente pendientes, máxime si, como es el caso, comportan o pueden comportar una amenaza latente sobre el sujeto pasivo tanto en su esfera personal como patrimonial. La Administración Tributaria debe dar adecuado cumplimiento al imperativo legal -sancionar al infractor- haciendo lo que debe, pero haciéndolo también en su momento. Ello resulta especialmente evidente en el ámbito de la responsabilidad penal o administrativa, porque la inmediatez entre la conducta punible o sancionable y su castigo puede reivindicarse como exigencia derivada de la dignidad de la persona. Desde tal punto de vista, la persecución de hechos lejanos y pretéritos, la interrupción de la prescripción a los solos efectos de impedir la extinción de la responsabilidad y la ausencia de efectos derivada del incumplimiento de los plazos de que dispone la Administración para llevar a cabo la encomienda que la Ley le atribuye pueden constituir, además de una prueba palpable de su incorrecto funcionamiento, un desdoro a los derechos y garantías de los contribuyentes.
4. Los efectos que de la caducidad se derivan se centran, principalmente, en que la extinción del procedimiento comporta, a su vez, la extinción de la pretensión ejercida -en este caso la pretensión de sancionar que perseguía la Administración- aunque no afecte al derecho en sí mismo considerado que tiene una vida jurídica independiente del procedimiento en que pretendió actuarse. No deben confundirse, por lo tanto, la pretensión con que se inicia el procedimiento o el procedimiento mismo, con el derecho que tiene la Administración a imponer la correspondiente sanción en tanto la infracción no hubiese prescrito. Mientras determinados modos de conclusión del procedimiento, como la renuncia, sí que tienen efectos sobre el plano material del derecho en el que dicho procedimiento se proyecta, otros como el desistimiento y la caducidad no comportan las mismas consecuencias, habida cuenta de que estos últimos mecanismos circunscriben sus efectos al plano formal o adjetivo. Eso sí, con el fin de evitar la apertura de procedimientos sin intención de seguirlos hasta el final, el ordenamiento señala que los plazos de prescripción -de los que realmente depende la pervivencia del derecho que en el procedimiento se solventa- no se considerarán interrumpidos. Así lo establece con meridiana claridad el artículo 92. 3 de la Ley 30/1992. Y del mismo sentir es el artículo 109. 2. del vigente Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.. A análoga solución se llega en el ámbito estrictamente procesal, pues el artículo 419 Ley de Enjuiciamiento

Civil dispone para el proceso civil que la caducidad de la primera instancia no extingue la acción, la cual podría ejercitarse de nuevo en el juicio correspondiente, y entablado 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, notificándose al imputado, sin perjuicio de las responsabilidades en que se hubiera podido incurrir"*. Transcurrido el plazo de los dos meses el efecto inmediato es que se tendría por terminado el procedimiento en su mismo inicio. Conviene advertir, sin embargo, que la propia normativa no atribuye a la conculcación de tal plazo temporal la denominación expresa de perención, quizás, porque en realidad no se trate de un verdadero plazo de caducidad, sino más bien de la declaración silente pero firme -esto es, ya inatacable jurídicamente salvo a través de vías especiales- de la inexistencia de infracción administrativa. No es necesario enfatizar la importancia del hecho consistente en que el propio reglamentista haya considerado necesario disciplinar temporalmente la apertura del procedimiento sancionador como un aspecto absolutamente insoslayable de la efectiva vigencia del principio de seguridad jurídica, valor constitucional especialmente

relevante en aquellos casos en los que el honor y el patrimonio del ciudadano pueden verse gravemente afectados.

10. ¿Acontecería algo parecido en el procedimiento sancionador tributario?. De entrada podría parecer que no, habida cuenta de que reducir el plazo de cuatro años a que alude la Ley General Tributaria para imponer sanciones, podría significar un desdoro y una contravención legal si por vía reglamentaria se introdujese una previsión análoga a la que se contempla en el procedimiento sancionador administrativo general (el cuál, por cierto, también cuenta con plazos más amplios de prescripción de la infracción cometida, al igual que acontece en el ordenamiento tributario). Sin embargo, si se observa con atención ha de llegarse a una solución contraria, ya que una cosa es la existencia de un plazo amplio de prescripción de la acción tendente a la persecución de los ilícitos (administrativos o tributarios) y otra bien distinta acotar un plazo en el que una vez obran en la Administración los datos relevantes en orden a la apertura del oportuno procedimiento sancionador éste tenga lugar, pues de lo contrario no sólo se habría interrumpido el cómputo de la prescripción de la infracción con las actuaciones administrativas tendentes al descubrimiento de la posible deuda tributaria -lo que implicaría de paso el consiguiente alargamiento del plazo de prescripción final de la infracción que habría de contarse de nuevo-, sino que se dejaría en manos de la Administración una libertad 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 entretiene y disipa la tradicional división de funciones tributarias entre las oficinas gestoras y los órganos de inspección.
  - b) En segundo lugar, porque la falta del oportuno desarrollo reglamentario que clarifique convenientemente el alcance de las nuevas funciones comprobadoras (pero también inquisitivas o de investigación) atribuidas ahora a los órganos de gestión en el desempeño de sus "*actuaciones de comprobación abreviada*" (aspecto sobre el que ya ha insistido este Consejo en anteriores ocasiones), no puede excusar la inaplicación de preceptos que, siendo válidos para el procedimiento inspector, con mayor razón, si cabe, han de encontrar acomodo en el procedimiento gestor, máxime cuando las transformaciones operadas en el mismo han venido en parte determinadas por otras no menos evidentes en las propias potestades tributarias que, de potestades liquidatorias, "*stricto sensu*", se han ido paulatinamente transformando en potestades de control, fiscalización y sanción. Prueba palmaria de todo ello lo constituye la existencia de algunos órganos (las Unidades de Módulos creadas por Resolución del Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 2 de junio de 1994 que tienen el ambivalente carácter de órganos de Inspección y de Gestión). Es más, ante la inexistencia de un reglamento que desarrolle las previsiones de gestión contenidas en la Ley General Tributaria, debe resultar de aplicación la regulación contenida en el Reglamento General de Inspección, pues de otra forma se estaría aprovechando la omisión de los Poderes Públicos para hacer, en relación a procedimientos que, por esencia, son sustancialmente análogos, de peor condición a un determinado grupo de contribuyentes -aquellos que no son profesionales ni empresarios- frente a otros que sí verán normativamente reglados los plazos de iniciación del procedimiento sancionador
  - c) En último término, porque el control tributario que se resume en tres fases básicas que pueden producirse en forma sucesiva (comprobaciones masivas en vía de gestión, comprobaciones e investigaciones individualizadas en vía de inspección tributaria y comprobaciones e investigaciones destinadas a asegurar el pago de las deudas en vía de recaudación ejecutiva) y que exige la delimitación interna de las funciones tributarias y la distribución de competencias entre las distintas unidades

administrativas, no puede ni debe afectar al contribuyente, que no se encuentra vinculado por la relación jurídico-tributaria más que con una Administración Pública. Por otra parte, y tal como advierte con rotundidad la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1996 en su fundamento jurídico 4º, debe quedar claro que el reparto de esas competencias entre los órganos administrativos no puede alterar la *"relación esencialmente unívoca entre el ciudadano y el Poder y menos justificar la pérdida de derecho alguno por el administrado"*.

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

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

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

14. Resulta incluso curioso constatar cómo, precisamente en el ámbito administrativo general, (donde quizás más dificultosa resultaría la introducción de criterios temporales estrictos para la iniciación del procedimiento sancionador), se han respetado con mayor intensidad las exigencias derivadas del principio constitucional de seguridad jurídica. Una dificultad sensiblemente mayor que en la parcela tributaria, donde el bagaje y la actividad previa al inicio del propio procedimiento sancionador suministra información suficiente en orden a la adopción de una decisión inmediata y no diluida en el amplio período de prescripción de la infracción. Efectivamente, en el Derecho Administrativo Común, es cierto que, sobre el plazo de formalización de la iniciación del procedimiento sancionador, nada establece el artículo 13 del Real Decreto 1398/1993, una vez tomado conocimiento de la "notitia criminis". Dicha omisión reglamentaria, sin embargo, es perfectamente justificable habida cuenta de la imposibilidad de determinar con exactitud el instante temporal en que la unidad administrativa competente adquiere el pleno convencimiento sobre la procedencia de iniciar el expediente. Cabe decir, de este modo, que el acuerdo de iniciación habrá de dictarse en el momento inmediatamente posterior al instante en que se disponga de todos los elementos de juicio indicativos de la procedencia de ejercitar la potestad sancionadora de la Administración. Conviene recordar que el artículo 11 del referido Real Decreto 1398/1993, alusivo a la forma de iniciación, señala:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 15/2000

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

### *Motivación*

1. Se han recibido en este Consejo algunas quejas de contribuyentes en relación con la falta de regulación de un procedimiento a través del cual solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la extensión de efectos de una sentencia favorable a los contribuyentes al amparo de lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Como es sabido, dicho precepto señala que:
  1. *En materia tributaria y de personal al servicio de la Administración pública, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada en favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias:*
    - a) *Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.*
    - b) *Que el Juez o Tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.*
    - c) *Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de la ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste.*
  2. *La solicitud deberá dirigirse a la Administración demandada. Si transcurrieren tres meses sin que se notifique resolución alguna o cuando la Administración denegare la solicitud de modo expreso, podrá acudir sin más trámites al Juez o Tribunal de la ejecución en el plazo de dos meses, contados desde el transcurso del plazo antes indicado o desde el día siguiente a la notificación de la resolución denegatoria.*
  3. *La petición al órgano jurisdiccional se formulará en escrito razonado al que deberá acompañarse el documento o documentos que acrediten la identidad de situaciones, sustanciándose por los trámites establecidos para los incidentes, pero sin que haya lugar a la celebración de vista.*
  4. *Antes de resolver, el Juez o Tribunal de la ejecución recabará de la Administración las actuaciones referentes al incidente planteado y, si se recibieran en los veinte días siguientes, ordenará que se pongan de manifiesto a las partes por plazo común de tres días. En otro caso, resolverá sin más por medio de auto, en el que no podrá reconocerse una situación jurídica distinta a la definida en la sentencia firme de que se trate.*
  5. *El incidente se 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, aún tratándose de una instrucción o circular interna, se dotase a esta norma de una cierta publicidad "ad extra" mediante su publicación en el Boletín Oficial del Estado. Esto no excluye la posibilidad de que, en un plazo más dilatado y si se plantean nuevos problemas o no llegan a resolverse adecuadamente los problemas que hay planteados, se estudie la posibilidad de promover una norma general de rango superior.

### ***Propuesta***

Por todo lo anterior, el Consejo estima oportuno someter a la consideración de VE la conveniencia de que, por parte de la Dirección General de la Agencia, se dicte una norma interna que desarrolle la previsión contenida en el apartado III.4 de la Instrucción 1/1999, regulando la forma, procedimiento y plazos en que los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria tramitarán las solicitudes de extensión de efectos presentadas por los contribuyentes al amparo del artículo 110 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y dotándola de la publicidad necesaria para que pueda ser conocida por los contribuyentes.

## PROPUESTA 16/2000

### *Sobre procedimiento de rectificación de retenciones*

#### *Motivación*

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

Con vistas a facilitar la exposición de los que el Consejo considera son los principales inconvenientes prácticos del procedimiento actual, a continuación se describen esquemáticamente las principales situaciones de hecho que pueden originar conflictos procesales, limitándonos exclusivamente a las que se derivan de la legislación vigente en la actualidad, que es, básicamente, Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículos 82 y 83 (LIRPF); Ley 43/1195, 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 íntegro, determinando cuál debería haber sido el rendimiento bruto que correspondía a la persona física para que, tras practicar la correspondiente retención, se le satisficiera la cantidad que efectivamente recibió, el rendimiento bruto).

Pues bien, las normas 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 prácticas 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 descontándose en su autoliquidación o si puede todavía hacerlo por no haber prescrito su derecho. En cuanto al modo o procedimiento para ejercitar este derecho de reembolso, o de trasladar la carga económica del impuesto al sujeto pasivo podrá ser, de conformidad con la doctrina y la jurisprudencia, cualquier modo previsto o conforme con el ordenamiento jurídico en general. En este sentido, reconoce el Servicio Jurídico que la norma tributaria no prevé ningún procedimiento para ejercitar este derecho de reembolso, pero tampoco prohíbe que se ejercite, lo que por otra parte -siempre según este dictamen- no sólo resultaría contrario a los principios que rigen el Impuesto sino que resultaría contrario a la Ley.

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

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

En relación con esta solicitud de devolución de ingresos indebidos pueden plantearse dos problemas: la posible prescripción del derecho del contribuyente y la no devolución en tanto no alcancen firmezas las actas levantadas a la empresa retenedora. Sobre ambas cuestiones se ha pronunciado igualmente el Servicio Jurídico de la AEAT en sus dictámenes nº

163/2000 y 162/2000. En relación con la prescripción, el Servicio Jurídico considera que para proceder, en su caso, a las devoluciones correspondientes a los trabajadores el "dies a quo" para iniciar el cómputo del plazo de cuatro años del artículo 103 de la Ley 30/92 (LPAC) o del plazo de prescripción de derecho a exigir devoluciones de ingresos indebidos no puede ser el del levantamiento de las actas. Efectivamente, de acuerdo con el principio de la "actio nata" recogida en el artículo 1969 del Código Civil el plazo de prescripción de las acciones o derechos no puede contarse sino desde que éstos puedan ser ejercitados, es decir desde que se soportan la repercusión que permite pedir la devolución, en el caso de los trabajadores.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 30 de mayo de 1967, afirma: *"El fundamento principal de la prescripción de acciones, no es otro que la presunción de una actitud de abandono, dejación, olvido o falta de interés del titular de la acción respecto del derecho que con ella se puede hacer valer, que este presunción como iuris tantum, es susceptible de verse desmentida en la realidad por manifestaciones que vengan a darnos ideas, a tiempo, de una actitud del titular contraria a la suposición de dejación u olvido de su derecho"*

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

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

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

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

Con respecto a los problemas de la falta de firmeza del acto, entiende el Servicio Jurídico de la AEAT que la falta de firmeza del acta no puede impedir que se proceda a la devolución de las cantidades correspondientes a los trabajadores, si es que en Derecho procede esta devolución, cuestión distinta a la que después nos referiremos. Efectivamente, las actas, o más exactamente, las liquidaciones derivadas de las mismas no sólo constituyen un acto propio de la Administración Tributaria, que queda vinculado por ellas (de manera que no puede desconocerlas ni dejarlas sin efecto sino a través de un procedimiento de revisión de oficio) sino que el criterio que en ellas se recoge, y en definitiva, su validez o invalidez sólo desaparecerá una vez que se dicte una resolución económico-administrativa o judicial que así

lo declare, eliminando la presunción de validez de los actos administrativos (artículos 57 LPAC y 8 de la Ley General Tributaria)

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

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

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

Estos problemas, presentados esquemáticamente, serían los siguientes:

- a) En todo caso, la rectificación de las retenciones no practicadas o practicadas en defecto al empleador, conlleva una situación de enriquecimiento sin causa del sujeto perceptor de la renta, que se ha beneficiado de estas retenciones, que si no se subsana voluntariamente por la persona física, obligará al empresario a buscar de alguna manera el reembolso de esas retenciones. (Esta situación no se produce en aquellos casos en los que no puede probarse el importe de la contraprestación íntegra devengada, ya que en ellos se mantiene el sistema antiguo de elevación al íntegro, asumiendo que el empresario ha cumplido con la obligación de retener)
- b) En el supuesto en que la persona física no haya hecho uso del derecho concedido en el artículo 82.5 de la LIRPF, puede plantearse un caso de doble imposición, que generaría un enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria, si no se produce la devolución de las cantidades ingresadas en exceso por parte del sujeto pasivo por las causas que sean. Este es, sin duda, el problema que ha generado las quejas más importantes que justifican esta propuesta. Por otro lado, los Tribunales de Justicia comienzan a ser receptivos al análisis del contribuyente en casos en que se produce tal enriquecimiento. Baste citar a este respecto las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha de 6 de abril y 15 de abril de 1999 (recursos contencioso-administrativos números 2.151/1996, 2.208/1996 y 1.276/1997). En ambos casos los supuestos de hecho coinciden con los aquí analizados, si bien, con arreglo a la normativa entonces en vigor era discutible la capacidad por parte de las personas físicas de solicitar la devolución de ingresos indebidos por el importe que debió retenerse y no se retuvo. Analizados estos hechos, el citado Tribunal señala que *"por mucho que se pretenda dotar de autonomía a la figura del retenedor y a sus obligaciones respecto a las del sujeto pasivo, lo que no puede negarse es que, aun cumpliendo al retener e ingresar como una obligación propia, la misma va referida a un futura cuota ajena, y si la misma ha sido ya cobrada y la Administración no puede en ningún caso ser requerida a devolución, no puede negarse que el permitir que ésta la cobre de nuevo va en contra de los más elementales principios de prohibición de enriquecimiento sin causa que derivan de los artículos 1.888 y siguientes del Código Civil y una añeja jurisprudencia que no es necesario recordar, suponiendo una innegable doble imposición"*. Hasta qué punto esta jurisprudencia puede plantear problemas a las instituciones actuales en supuestos en los que no fuera posible la devolución, por haber prescrito el derecho a solicitarla por parte del derecho pasivo, o en aquellos en los que la diversidad de sujetos pasivos dificultase la efectiva obtención de la devolución, es algo que dependerá de la evolución de la doctrina jurisprudencial. En cualquier caso, sea cual sea ésta, no cabe duda de que el Tribunal pone énfasis en

un problema real: la posibilidad de la existencia de un enriquecimiento injusto por parte de la Administración Tributaria.

- c) El proceso de rectificación de las retenciones cuando el sujeto pasivo no ha hecho uso del derecho concedido en el artículo 82.5 de la LIRPF, obliga a la apertura de tres procedimientos separados por vías teóricamente autónomas, si bien alguno de ellos puede exigir la previa conclusión de los anteriores. Estos procedimientos son: el procedimiento, encaminado al ingreso de las cantidades que debieron haber sido retenidas por parte del empresario; el procedimiento de devolución del ingreso indebido realizado por la persona física al no deducirse la retención que debió haber sido practicada; y, por último, el procedimiento civil de recuperación por parte del empresario de las cantidades pagadas en exceso a la persona física. Pluralidad de procedimientos cuya coexistencia puede plantear problemas de congruencia importantes (piénsese en los problemas derivados de la falta de firmeza de las actas en relación con las solicitudes de devolución de las personas físicas al que ya hemos hecho referencia más arriba), además de ser contraria al principio de economía procesal.
- d) Pueden existir también problemas importantes para la propia Hacienda Pública si se considera que levantadas estas actas a los retenedores, pueden considerarse procedentes las correspondientes repeticiones y devoluciones, ya que proceder en todo caso a la devolución de ingresos indebidos a los trabajadores, con independencia del dato de si esas retenciones se han ingresado o no efectivamente y si se han repercutido efectivamente sobre el trabajador, pueden determinar menores ingresos de los legalmente exigibles para la Hacienda Pública cuestiones éstas que analiza el servicio Jurídico de la AEAT en su dictamen 162/2000.

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

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

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

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

A nuestro entender, la solución más sencilla a todos los problemas planteados sería modificar la LIRPF y la LIS, para que sólo se pudieran deducir las retenciones efectivamente practicadas (como hace la LIRPF en el supuesto de las retribuciones satisfechas por el Sector Público), siempre que, a su vez, no existiera a partir de ese momento para el retenedor la obligación de ingresar la retención no practicada. Efectivamente, en el supuesto de que no se hubiera practicado la retención, las posiciones económicas del empresario y la persona física

no se verían alteradas (el empresario satisfaría la renta neta y la persona física satisfaría la total de sus obligaciones con la Hacienda Pública, sin enriquecerse como consecuencia de las operaciones). De igual forma, la Administración Tributaria tampoco sufriría perjuicio económico directo, ya que la persona física habría ingresado la totalidad de la deuda. No obstante, la Administración sufriría dos tipos de perjuicios, a saber: Uno de carácter financiero por el retraso en el ingreso de las cuotas tributarias, que debería solucionarse mediante la exacción de los correspondientes intereses de demora, a calcular exclusivamente desde el momento en que debió haberse ingresado la retención hasta el momento en que era exigible la cuota correspondiente a la imposición personal de los perceptores de los rendimientos; y otro, el perjuicio que sufriría la gestión tributaria como consecuencia de la falta de una información adecuada para gestionar los tributos y el posible aumento de la evasión fiscal que de dicha falta se derivase, que justificaría que la falta de retención pueda ser objeto de sanción como consecuencia de la comisión de una infracción grave y el retenedor esté obligado a compensar el perjuicio financiero causado a la Hacienda Pública, mediante el pago de intereses de demora.

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

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

Parte de los inconvenientes del sistema actual se mitigarían si el derecho a percibir la devolución se reconociese al retenedor cuando el sujeto pasivo perceptor de la renta no hubiese utilizado el derecho que le concede el artículo 82.5 de la LIRPF, siempre que la liquidación practicada al retenedor fuera simultánea al reconocimiento del derecho a devolución, previa comprobación de oficio, del importe de la retención deducido por el perceptor de la renta. La simultaneidad de ambos procedimientos garantizará los derechos de las tres partes implicadas y produciría, como consecuencia, el reconocimiento simultáneo del derecho a la devolución y de la obligación de ingreso, ambos en sede del retenedor, por lo que se produciría la compensación de ambas obligaciones, debiéndose exigir exclusivamente los intereses de demora por el período en el que no se realizó el ingreso, para compensar a la Hacienda Pública del daño financiero, y las sanciones que resultasen pertinentes para evitar comportamientos que pueden generar perjuicios para la gestión tributaria.

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

*c) Otras medidas concretas*

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

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

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

- A nuestro entender, esta vía de actuación haría recomendable la inclusión de una modificación en la propia Ley del IRPF, obligando a la Administración a la comprobación que la situación de los sujetos perceptores de la renta en los términos anteriormente indicados y a la iniciación de oficio del procedimiento de devolución en el caso de que se comprobase que no se ha procedido a deducir las retenciones no practicadas. Una norma semejante debería incluirse en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.
- En el mismo sentido, consideramos que sería conveniente analizar la posibilidad de considerar las actuaciones realizadas frente al retenedor, incluso sin conocimiento del sujeto pasivo, como un supuesto de paralización del cómputo del plazo de prescripción en relación con la devolución que pudiera derivarse de la no deducción de la retención no practicada, o bien, como propone el Servicio Jurídico de la AEAT, considerar que el inicio del plazo de prescripción para el trabajador surge en el momento en que puede ejercitarse su derecho a la devolución (teoría de la "actio nata")
- Debería estudiarse la posibilidad de establecer mecanismos dentro de la norma tributaria que permitan al retenedor que no retuvo o retuvo cantidad inferior a la exigida

legalmente, dirigirse contra la persona que percibió rentas que no le corresponden por ausencia de la retención.

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 17/2000

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

### *Motivación*

1. Se han recibido en este Consejo para la Defensa del Contribuyente escritos de queja relacionados con la suspensión de la eficacia del acto de determinación del valor normal de mercado determinado por la Administración como consecuencia de la aplicación del régimen fiscal de operaciones vinculadas previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y conforme al procedimiento de valoración establecido en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto.
2. En los escritos que promueven la queja se pone de manifiesto que la Administración, cuando estima que existe una operación vinculada entre una entidad mercantil en régimen de transparencia fiscal y uno de sus socios, sometido a comprobación inspectora, inicia el procedimiento para proceder a su valoración por el valor normal de mercado por los trámites establecidos en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, dando cuenta de la incoación de este procedimiento a la otra parte vinculada.
3. El artículo 15,2º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades prevé expresamente que *"el acto de determinación del valor normal de mercado podrá ser recurrido por ambas partes vinculadas al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en el que se realizó la operación vinculada"*, añadiendo el apartado 4 del mismo artículo 15 del texto reglamentario que *"si el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo frente a una y otra, quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme"*.
4. No obstante el tenor literal del referido precepto reglamentario, el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas) considera que dicho acto administrativo de determinación del valor normal de mercado recurrido ante la jurisdicción económico-administrativa sólo podrá suspenderse previo ofrecimiento de alguna de las garantías establecidas en dicha norma reglamentaria, es decir, sujeta la suspensión de este acto administrativo a las reglas generales que sobre la suspensión se contienen en el RPREA.
5. A juicio de este Consejo para la Defensa del Contribuyente, este criterio no resulta correcto desde un punto de vista jurídico, pues existe una norma especial que ordena de forma clara y terminante (*"si el valor normal de mercado.... hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo, frente a una y otra, quedará suspendida hasta el momento en el que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme"*) la suspensión de la eficacia del acto impugnado sin necesidad de prestar ninguna garantía. Como hemos dicho, se trata de un precepto (artículo 15.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 7/1996, de 7 de julio) que, además de ser posterior al RPREA, está previsto para un supuesto especial (impugnación del acto administrativo de determinación del valor normal de mercado en régimen de operaciones vinculadas), por lo que no parece fundada la interpretación mantenida por el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que hace prevalecer el régimen general de suspensión de los actos administrativos impugnados (artículo 75 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo), sobre un precepto

reglamentario posterior y especial, condicionando el reconocimiento de la suspensión de la eficacia del acto de valoración a la previa constitución de las garantías previstas en el RPREA.

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

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

Excepcionalidad además, porque el ordenamiento tributario español ni impone que el precio de las operaciones que se estipulen en el tráfico mercantil tenga que fijarse conforme a valores normales de mercado, ni permite al sujeto pasivo corregir (ni en su contabilidad ni en sus autoliquidaciones) la contraprestación libremente convenida para evitar los ajustes valorativos que en el futuro pueda realizar la Administración, única autorizada a ejecutarlos. La formalización de una operación por un valor distinto al normal de mercado, no implica necesariamente anomalía en la contabilidad ni ocultación de dato alguno a la Administración, habida cuenta de que el sujeto pasivo viene obligado por la normativa contable a reflejar en su contabilidad la realidad de la operación, no permitiéndosele sustituir la realidad contable por una realidad fiscal, configurada conforme a un valor normal de mercado que, en su caso, será determinado por la Administración al amparo de la facultad de valoración que le reconoce el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ("*La Administración tributaria podrá valorar...*"). Y ello sin perjuicio de lo que en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece el artículo 42.2° de la Ley 40/1998.

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

vinculadas hubieran de acudir al régimen general de suspensión de los actos tributarios impugnados mediante el depósito en efectivo metálico de la deuda liquidada o la constitución de aval en garantía de la suspensión.

Piénsese que como consecuencia de la regularización tributaria derivada del procedimiento especial de valoración de operaciones vinculadas, por ejemplo entre una sociedad y su socio-persona física, por la que se incrementara la base imponible de este último, la Administración Tributaria (que ya ha percibido el 35 por 100 de esa base imponible, por la cuota satisfecha por la sociedad ) estaría exigiendo aval bancario para garantizar la suspensión de la deuda tributaria resultante de la imputación de una mayor base imponible al socio, lo que (aplicando el tipo marginal de la tarifa del IRPF) equivaldría a garantizar el pago de una cuota diferencial que elevaría el tipo de gravamen aproximadamente al 91% de la base (con la tarifa del antiguo IRPF) o al 83 por 100 (con la tarifa establecida en la Ley 40/1998). "*Exceso de imposición*" cuya evidencia dispensa de mayor comentario y que, desde luego, se evita con la suspensión automática (sin garantía) que ordena el artículo 15.4 del Reglamento; con la que asimismo se atiende al otro objetivo fijado en el preámbulo reglamentario: "*garantizar los derechos de los sujetos pasivos...*"

8. Huelga, por último advertir que la suspensión de la eficacia del acto de determinación del valor normal de mercado (con la simple interposición del recurso) determina, *a fortiori*, la suspensión *ipso iure* de la eficacia de la liquidación girada en función de aquél, sin necesidad de ofrecer ni aportar garantía alguna; pues no alcanza a comprenderse de qué otro modo cabría suspender la eficacia de un acto previo (la determinación administrativa del valor de mercado) sin que al tiempo se suspenda la eficacia del acto administrativo (lógica y jurídicamente) subsiguiente: la liquidación tributaria girada sobre el valor determinado por la Administración.
9. Así ha venido, en fin, a reconocerlo la reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de abril de dos mil en la que literalmente se declara que:  
*"...ante la rotundidad de los términos empleados en la redacción del precepto (artículo 15.4º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) en lo que a la suspensión se refiere, deben ser interpretados en el sentido de que la suspensión de la eficacia del acto de determinación del valor de mercado conlleva necesariamente la de la liquidación consecuente que tenía en la aplicación de tal valor su razón de ser, recobrando eficacia, aunque provisional, la declaración-liquidación en su día presentada por el contribuyente (...), y la efectuada por la sociedad vinculada, debiendo por todo ello declararse suspendida la eficacia de los dos actos impugnados con efectos desde la interposición de la reclamación puesto que, conforme resulta del transcrito apartado 4º del artículo 15 del Reglamento de Sociedades, es su formulación la que determina la suspensión"*  
(Fundamento de Derecho 3º)

### **Propuesta**

1. Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda se dicten instrucciones dirigidas a los Centros Directivos de ella dependiente, entre ellos, al Departamento de Recaudación de la AEAT. para que, y en virtud de lo ordenado en el artículo 15.4º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, reconozcan la suspensión automática, para ambas partes vinculadas, del acto de determinación del valor de mercado que hubiere sido recurrido por cualquiera de ellas y, naturalmente, por lo mismo, de las liquidaciones provisionales que con base en aquél hubieran podido dictarse, hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme.

2. Que por parte de la Secretaría de Estado se estudien los problemas que pudiera plantear la propuesta anterior respecto de las operaciones vinculadas con empresas no residentes, que quedan fuera del ámbito de esta propuesta.

## PROPUESTA 18/2000

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

### *Motivación*

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

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

- 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), aún cuando en el contenido de la pretensión se incorporen argumentos jurídico-tributarios, "*cuando se deciden controversias inter privados, el juez (civil) debe tener en cuenta todas las normas jurídicas del caso incluidas las tributarias*".

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

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

### *Motivación*

1. Se han recibido en este Consejo diversas quejas de contribuyentes que, en la creencia de estar exonerados de presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dirigieron a la Administración Tributaria la comunicación de datos y solicitud de devolución establecida en el artículo 81 de la Ley del Impuesto que ha sido objeto de desarrollo en el artículo 62 del Reglamento de dicho tributo contenido en el Real Decreto 214/1999 y en la Resolución de 20 de diciembre de 1999 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que aprueba los modelos de solicitud de devolución (Modelo 104) y de comunicación de datos adicionales (Modelo 105).

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

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

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

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

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

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

*b) Rendimientos del capital mobiliario (dividendos de acciones, intereses de cuentas, de depósitos o de valores de renta fija, ..., etc.) y ganancias de patrimonio (ganancias derivadas de reembolsos de participaciones en Fondos de Inversión, premios por la participación en concursos o juegos, etc.), siempre que unos y otras hayan estado sometidos a retención y su cuantía global no supere la cantidad de 250.000 ptas.*

*c) Subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado que no superen la cantidad de 50.000 ptas., siempre que además, la suma del importe de dichas subvenciones y de los rendimientos y ganancias de*

*patrimonio señalados en la letra b) anterior, no supere a su vez la cantidad de 250.000 ptas.*

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

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

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

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

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

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

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

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

- 3. "Hayan efectuado aportaciones a Planes de Pensiones o a Mutualidades de Previsión Social y procedan a reducir la base imponible del Impuesto.*
- 4. "Hayan realizado inversiones en vivienda y deseen ejercitar la deducción en la cuota correspondiente.*
- 5. Hayan obtenido rentas procedentes en el extranjero con derecho a deducción por doble imposición internacional y quieran ejercitar el derecho a la mencionada deducción."*

3. Dejando ahora a un lado la complejidad de esta normativa (sobre todo teniendo en cuenta el tipo de contribuyentes afectados por la misma), el tenor de las quejas formuladas por quienes creyendo inicialmente que podían acogerse a dicha comunicación de datos (a causa principalmente de su nivel de ingresos) se ven en la obligación de presentar declaración, contiene un doble aspecto:

- a) Por una parte se quejan de la carga adicional o coste fiscal indirecto que les supone tener que efectuar una declaración completa del impuesto, habiéndose creído exonerados en un principio de dicha obligación con la presentación en plazo de la mencionada comunicación de datos a la Administración.
- b) Por otro lado, algunos contribuyentes una vez realizados los correspondientes cálculos en la cuota del impuesto consideran que reciben un trato injusto al tener que satisfacer

un mayor impuesto que otros contribuyentes con similares e incluso mayores rentas que cumplen todos y cada uno de los requisitos establecidos para la exoneración de la obligación de declarar.

4. En efecto, la obligación de presentar declaración origina las consabidas molestias a los contribuyentes que se creían liberados de este deber pero al mismo tiempo supone una duplicidad en el trabajo para la Administración Tributaria, que primero tiene que recibir y efectuar los correspondientes cálculos en las comunicaciones erróneamente presentadas, para después realizar similares procesos en las declaraciones del Impuesto de los mismos contribuyentes. A este Consejo le parece evidente que muchos ciudadanos han reducido esa compleja normativa a la errónea conclusión de que, en general, podían limitarse a la simple comunicación de datos quienes obtengan ingresos inferiores a 3.500.000 pesetas.
5. En lo que respecta a la motivación de las quejas señaladas en el apartado 3º. b), esta circunstancia puede producirse por la propia mecánica del Impuesto que a continuación se expone.

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

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

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

6. Convendría, por consiguiente, efectuar las modificaciones legales necesarias en aras de conseguir un impuesto más transparente, claro y preciso mediante la simplificación de las circunstancias que deben concurrir en los contribuyentes no obligados a presentar declaración, reduciendo de esta manera los costes indirectos derivados de la complejidad

normativa existente. Al mismo tiempo, estas modificaciones no deberían suponer un menoscabo en los requisitos de suficiencia, generalidad, justicia y equidad impositiva, principios básicos de toda figura impositiva moderna.

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

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

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 20/2000

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

#### *Motivación*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. El Consejo advierte esta disparidad de criterios y considera la primera de las interpretaciones expuestas como más ajustada a la letra y al espíritu del artículo 27 de la

Ley 19/1994, teniendo en cuenta, en particular, los supuestos en que, por las características de la inversión, el proyecto no pueda ser finalizado en el repetido plazo, de manera que a la finalización del mismo se encuentre en ejecución, en la que se invertirán beneficios de ejercicios futuros acogidos a este régimen especial; así puede suceder, por ejemplo, en el caso de construcción de un barco, de un edificio o de unas instalaciones complejas o de elevado coste. No parece acorde con la finalidad de la Ley imponer para su aplicación un criterio restrictivo que considere esas inversiones no aptas para materializar la reserva porque el bien no haya entrado en funcionamiento en el período de tres años, sobre todo si se tiene en cuenta que la norma no exige expresamente que así sea.

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

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 21/2000

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

### *Motivación*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Y acto seguido se subrayaba que:

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

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

Y como consecuencia de todo ello concluía que:

*"en otro caso, es decir, cuando transcurrido el plazo legalmente previsto para proceder a la devolución no se haya practicado una liquidación que rectifique la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, o no se haya adoptado una medida cautelar consistente en la retención de la devolución, o no se haya acordado su embargo, se procederá de inmediato a la devolución, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan, tal y como señala expresamente el artículo 85.2 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".*

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

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

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

Resulta, por todo ello, que la actuación material de la Administración consistente en *"retener"* el importe de las devoluciones procedentes en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin adoptar resolución administrativa alguna y sin informar de ello al contribuyente, constituye una vía de hecho (actuación material de la Administración, sin acto administrativo y sin la necesaria cobertura jurídica) frente a la que la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa permite reaccionar ante esa misma Jurisdicción conforme al cauce establecido en el artículo 30 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, señalando su exposición de motivos como objetivo de este recurso *"combatir aquellas actuaciones materiales de la Administración que carecen de la necesaria cobertura jurídica y lesionan derechos e intereses legítimos de cualquier clase"*.

### ***Propuesta***

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

## PROPUESTA 22/00

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

### *Motivación*

1. Se han recibido en este Consejo algunos escritos en relación con los criterios de valoración de las rentas obtenidas por personas físicas residentes en España y, por consiguiente, plenamente sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, en los casos en que dichos rendimientos se obtienen en divisas que no presentan un cambio fijo con el Euro.
2. Los problemas de valoración no se producen en las rentas obtenidas en divisas que tienen un cambio fijo con el Euro por tratarse de países de la denominada zona Euro plenamente integrados en el sistema Monetario Europeo (España, Alemania, Francia, Irlanda, Italia, Bélgica, Holanda, Luxemburgo, Austria, Portugal y Finlandia).  
En estos supuestos bastaría con determinar el importe de los rendimientos en Euros al cambio fijo existente y, una vez obtenido, hallar su contravalor en pesetas.
3. Las dificultades se producen, por consiguiente, en la valoración de las rentas obtenidas en divisas ajenas a la zona Euro que presentan unos tipos de cambio sujetos a las fluctuaciones del mercado de divisas. En estos supuestos, este Consejo aprecia que la actual normativa del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas resulta imprecisa, así como ha constatado que la Administración Tributaria española no mantiene un criterio uniforme al respecto.
4. En efecto, el Capítulo III del Título I de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículos 12 a 14), aborda los temas del período impositivo, devengo del impuesto y criterios de imputación temporal.

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

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

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

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

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

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

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

5. No existe, como en la anterior regulación del impuesto (artículo 56 de la Ley 18/91 y artículo 14 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1841/91) una norma que, con carácter general, establezca la imputación a un período impositivo de los ingresos y gastos que conforman los distintos rendimientos en función del momento en que resultan exigibles por el acreedor (devengo de los ingresos) o del momento en que se producen (en el caso de los gastos).  
Asimismo, tampoco la actual norma da criterios sobre el devengo de las ganancias y pérdidas patrimoniales. La legislación anterior consideraba que el devengo de dichas ganancias o pérdidas se producía en el momento en que tenía lugar la alteración patrimonial.
6. En definitiva, este Consejo considera que la actual normativa, al no precisar dentro del período impositivo, el momento temporal concreto de obtención de las distintas rentas sujetas al impuesto, origina la existencia de importantes problemas de valoración en el caso de rentas obtenidas en divisas sujetas a las fluctuaciones en los tipos de cambio, resultando insuficiente la previsión del artículo 14.2.e) de la Ley que sólo resuelve la valoración de las rentas obtenidas en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera.
7. Se presentan varias alternativas para determinar la valoración de estos rendimientos:
  - a) El momento en que se entienden obtenidas las rentas vendrá dado por los términos concretos del contrato por el que las partes implicadas pacten las adquisiciones o enajenaciones de bienes o las retribuciones y se establezca la exigibilidad y periodicidad de las mismas (diaria, semanal, quincenal, mensual, etc.).  
De este modo, se realiza la conversión a pesetas de la renta denominada en moneda extranjera según los tipos de cambio existentes en cada momento de su obtención. Si no se ha cobrado en esa fecha, existirá un saldo en moneda extranjera que podrá generar una diferencia de cambio cuya cuantía se determinará en el momento del cobro según el artículo 14.2.e) de la Ley.
  - b) Otra alternativa sería convertir en pesetas la renta obtenida en moneda extranjera en función del tipo medio de cambio existente en el período durante el que se genera, para lo cual habría que calcular la media aritmética de los tipos de cambio oficiales fijados en dicho período.
  - c) Por último, otro criterio más sencillo, y acorde con el criterio general de devengo del tributo sería determinar el tipo de cambio vigente a la fecha de devengo del mismo (31 de diciembre o la fecha de fallecimiento del contribuyente). Sin embargo, una regla de este tipo exigiría la modificación del citado artículo 14.2.e).
8. En todo caso, ante la falta de precisión existente en la normativa actual y ante la ausencia de un criterio uniforme por parte de la Administración Tributaria española para valorar dichos rendimientos, cuya obtención es cada vez más frecuente al estar inmersos en un entorno donde las relaciones económicas con el exterior se intensifican, circunstancia a la que hay que añadir la próxima desaparición de la peseta y la introducción como moneda oficial en nuestro país del Euro, este Consejo considera conveniente que se establezca un criterio de valoración único en aras a la seguridad jurídica de los contribuyentes.

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 23/2000

### *Sobre devoluciones tributarias en caso de fallecimiento del contribuyente*

#### *Motivación*

1. Este Consejo ha recibido y analizado diversas quejas que ponen de manifiesto las dificultades administrativas que surgen para hacer efectivas las devoluciones tributarias de contribuyentes fallecidos. La cuestión se plantea principalmente en relación con devoluciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero, como es evidente, pueden también surgir con cualquier tipo de devolución a la que tenga derecho el contribuyente, incluida la derivada de un ingreso indebido. No obstante, por simplificación de la exposición y de la propuesta, nos referiremos al frecuente caso de la devolución del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, problema que además presenta características propias.

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

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

Si todo ello sucede, el procedimiento de devolución queda paralizado, sin que los herederos tengan pronto conocimiento de la necesidad de probar que son tales, y que en consecuencia tienen derecho a la devolución pendiente, puesto que no recibirán notificación o requerimiento por parte de los servicios administrativos correspondientes, dado que tales servicios no conocen quiénes pueden ser los herederos designados tales

por la voluntad del causante o por obra de la ley. De modo que habrá que esperar a que los propios interesados hagan valer su derecho a la devolución. En cierta forma se crea un círculo vicioso difícil de evitar: la Administración no sabe a quien debe hacer efectiva la devolución y, salvo casos excepcionales, los herederos no saben cómo o en qué momento comunicar su derecho a la Administración, dándose incluso supuestos en los que ni siquiera conocen que tienen ese derecho.

Aunque el Consejo ha tenido conocimiento, a través de los expedientes tramitados, de supuestos en los que el derecho a esa devolución, con precisión de las cuantías, ha sido tenido en cuenta en la 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 bastanea los documentos anteriores y, finalmente, la Dependencia de Recaudación correspondiente procede al cambio de titularidad de la devolución y a la práctica de la misma.

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

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

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

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

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

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

### *Propuesta*

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

## PROPUESTA 24/2000

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

#### *Motivación*

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

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

*(...) b) Las medidas, cualquiera que fuere la materia, en asuntos cuya cuantía no exceda de 25 millones de ptas, excepto cuando se trate del procedimiento especial para la defensa de los derechos fundamentales, en cuyo caso procederá el recurso cualquiera que sea la cuantía del asunto litigioso".*

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

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

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

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

Por otro lado, también nos interesa destacar que el contribuyente normalmente habrá accedido a la vía judicial después de agotar la vía económico-administrativa, vía en la que la cuantía del recurso se fija (de conformidad con el artículo 46 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas) o bien atendiendo a la base o valor de los bienes o derechos de que se trata cuando lo que se discute son comprobaciones de valores o actos de fijación de valores o bases imposables, 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. Ciertamente es que el propio artículo 42 de la Ley dispone en su párrafo 1º:

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

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

Pues bien, como señala un sector de la doctrina cuando se recurre una liquidación tributaria con la que se está totalmente en desacuerdo parece que el valor de la pretensión equivale a la cuantía total del acto administrativo o a su cuantía parcial, si es que sólo se está en desacuerdo con parte de la liquidación y esto con independencia de que se esté ejercitando una pretensión de anulación o de plena jurisdicción. Esto daría prioridad a la regla general del artículo 42 sobre las especialidades que contempla este mismo precepto. Por otro lado, podemos añadir que no siempre es fácil deslindar cuando estamos ante una pretensión de anulación y cuando ante una de plena jurisdicción, máxime en el ámbito tributario en el que no sólo se suele solicitar la nulidad del acto sino que normalmente se pedirá la devolución de ingresos indebidos si se produjo el ingreso en su momento o el levantamiento de la suspensión y el pago de los costes del aval si es que no se produjo el

ingreso en su momento o incluso la anulación de los actos de ejecución posteriores derivados de la liquidación si es que en su día ni se ingresó ni se garantizó el importe de la liquidación recurrida. En realidad, lo normal será que el contribuyente sólo solicite la declaración de que una liquidación no es conforme a Derecho y además el reconocimiento de su situación jurídica individualizada con la adopción de medidas tendentes a su restablecimiento, por seguir la terminología de la LJCA.

5. Como puede verse, el tema no deja de resultar complejo, por lo que este Consejo considera que sería conveniente realizar una reflexión que, acompañada de las modificaciones legislativas que se consideren pertinentes, permitiese hacer coincidir la percepción del contribuyente acerca de la cuantía económica de su recurso (simplificando podemos decir que es el importe que la Administración Tributaria le exige y con el que no está de acuerdo) y de las normas sobre el acceso a los recursos, y muy en particular al recurso de casación. Ciertamente, este Consejo no desconoce los problemas que un acceso masificado al recurso de casación puede originar, pero también cree que la solución adecuada a este problema no puede venir de la mano de interpretaciones que, siendo muy respetables, resultan escasamente comprensibles para el contribuyente o el ciudadano de a pie.

En nuestra opinión no existe ningún inconveniente para que sean las normas tributarias las que fijen cómo determinar la cuantía económica de una pretensión en este ámbito, máxime si se tiene en cuenta que antes de acceder a la vía judicial ha de agotarse previamente la vía económico-administrativa por lo que parece lógico que las reglas para esta determinación sean las mismas en una y otra vía de recurso. Dicho de otra forma, las normas tributarias pueden establecer reglas para fijar la cuantía económica de una pretensión, cuantía económica que será la determinante del acceso a los recursos administrativos y judiciales. Por poner un ejemplo muy sencillo, no parece adecuado que las reglas para determinar la cuantía de la reclamación económico-administrativa que condicionan el acceso a la segunda instancia (también fijada en 25 millones precisamente) sean distintas de las que sirven para determinar la cuantía de un recurso judicial (como el recurso de casación) aunque sea en virtud de una interpretación estricta de estas reglas por parte del Tribunal Supremo.

### *Propuesta*

Por todo lo anterior, el Consejo para la Defensa del Contribuyente en su citada reunión del Pleno ha acordado proponer a la Secretaría de Estado de Hacienda que se adopten las medidas oportunas para dotar de la adecuada coherencia a la normativa tributaria en relación con la normas reguladoras de la jurisdicción contencioso-administrativa en lo que se refiere a la determinación de la cuantía económica de la pretensión que puede ejercitar un contribuyente en vía de revisión tanto administrativa como judicial.

## PROPUESTA 25/2000

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

### **Motivación**

1. Habiendo recibido este Consejo algunas quejas sobre la responsabilidad de los adquirentes de empresas en las que se plantean algunas cuestiones interpretativas interesantes, se ha tenido conocimiento de que recientemente el Tribunal Supremo ha dictado la Sentencia de 15 de julio de 2000 (por la que se casa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 1994) que contiene importantes pronunciamientos en materia de responsabilidad por adquisición de explotaciones o actividades económicas regulada en el artículo 72 de la Ley General Tributaria y desarrollada en el artículo 13 del Reglamento General de Recaudación.

Como es sabido, el artículo 72 de la Ley General Tributaria establece:

- "1. Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil.*
- 2. El que pretenda adquirir dicha titularidad, y previa la conformidad del titular actual, tendrá derecho a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades a que se refiere el apartado anterior. En el caso de que la certificación se expidiera con contenido negativo o no se facilitara en el plazo de dos meses, quedará aquel exento de la responsabilidad establecida en este artículo".*

Por su parte, el artículo 13 del actual Reglamento General de Recaudación declara en su apartado 1º:

*Las deudas tributarias y responsabilidades derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas o jurídicas, o por aquellas Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de las mismas.*

*La responsabilidad alcanza a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación, originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades, incluso las rentas obtenidas de ellas".*

Por último, conviene tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley General Tributaria (en redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio) según el cual *"La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria junto a los sujetos pasivos o deudores principales a otras personas, solidaria o subsidiariamente" (nº 1) que "Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria" (nº 2); y que "En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que previa audiencia del interesado se declare la responsabilidad y se determine su alcance (...)" (número 4).*

2. Pues bien, la Sentencia citada del Tribunal Supremo realiza los siguientes pronunciamientos:

- a) Declara nulos de pleno derecho, con eficacia *"erga omnes"* y expulsa del ordenamiento jurídico el inciso que dice *"Ambos solidariamente, responden de éste"* del apartado 5 del artículo 13 del Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968 (que era el aplicable al caso concreto por razones temporales) y el inciso idéntico al anterior que dice *"Ambos solidariamente responden de éste"* del apartado 3, del artículo 13 del vigente Reglamento aprobado por Real Decreto 1684/1990 de 20 de diciembre.
- b) Considera que en los supuestos de sucesión de empresa contemplados en el artículo 72 de la Ley General Tributaria se produce una situación de responsabilidad subsidiaria por parte del sucesor en relación con los débitos tributarios del transmitente.
- c) Declara que la responsabilidad en que incurre el sucesor de empresa no abarca los débitos por retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de sus trabajadores.

Con esta Sentencia se pone fin a un debate doctrinal muy interesante en el que se habían defendido hasta tres tesis distintas en torno a la responsabilidad del adquirente de empresa. Así, por un sector de la doctrina se venía sosteniendo que la norma configuraba al sucesor como un auténtico responsable solidario de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes derivadas del ejercicio de la explotación y actividades ejercidas por el transmitente. Esta postura fue inicialmente defendida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (Resoluciones de 10 de junio de 1992, 10 de noviembre 1993, 6 de abril 1994, 31 de mayo de 1995, 12 de junio de 1997 y, con algunos matices, en la de 14 de enero de 1999 entre otras muchas). También ha sido sostenida en algún momento por la Audiencia Nacional (como se observa en sus Sentencias de 28 de marzo y 10 de octubre de 1995 y 21 de octubre de 1997 entre otras).

Otros autores consideraban que el adquirente de empresa es un auténtico sucesor que se subroga en la posición del primitivo titular de la explotación a partir del momento en que se produce la transmisión, respondiendo como sujeto pasivo de forma solidaria junto a aquél respecto de las deudas derivadas del ejercicio de su actividad económica, aunque esto no implica la desaparición del anterior titular como obligado tributario. Dicha postura ha sido mantenida hasta el momento por la Agencia Tributaria así como por el Tribunal Económico Administrativo Central en numerosas resoluciones dictadas a partir de 1995 (entre ellas, las de 24 de abril de 1997, 12 de junio de 1997, 14 de enero de 1998, 3 de diciembre de 1998, etc., por citar sólo las más recientes) Esta tesis se recoge también en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 1994 y 23 de abril 1998 entre otras.

En este sentido puede recordarse la Instrucción de 2 de noviembre de 1995 del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias, en la que se considera que el artículo 37 *"no alcanza a supuestos análogos a los de este tipo de responsabilidad solidaria, pero sustancialmente distintos, como son los contemplados en los artículos 72, 89.4 y 131.5 de la misma Ley"*. Respecto de los supuestos previstos en el artículo 72 de dicha norma entiende la Agencia que, pese al tenor literal del artículo 13 Reglamento General Recaudación, la ubicación sistemática del artículo 72 en la Ley General Tributaria -en el Título II (*"los tributos"*) Capítulo V (*"la deuda tributaria"*) y Sección V (*"las garantías"*)- debe llevar a la conclusión de que no nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria sometido al régimen de los artículos 37 de la Ley y 13.3 del Reglamento, sino ante un caso de garantía del crédito tributario en el que el adquirente se subroga en la posición del

transmitente como consecuencia de la sucesión. Esta postura permitía exigir al adquirente incluso las sanciones y recargos liquidados al transmitente.

Ahora bien, conviene destacar que en esta segunda postura se habían introducido recientemente algunos matices. Así en las Resoluciones de 14 de enero y 24 de septiembre de 1999 (entre otras), aunque confirma la condición del sucesor como un sujeto pasivo a partir de la transmisión, obliga a la Administración Tributaria a aplicar en estos casos el artículo 37.4 Ley General Tributaria, ordenando la reposición de la deuda tributaria del cedente a período voluntario. En definitiva, el Tribunal Económico Administrativo Central entiende que no se puede exigir directamente al adquirente el recargo de apremio.

La tercera postura doctrinal considera que el sucesor de empresa es un mero responsable subsidiario de las deudas tributarias del anterior empresario. Esta postura fue recogida por el propio Tribunal Supremo en la Sentencia de 26 de mayo de 1994 y, de forma más concluyente, en la Sentencia de 24 de septiembre de 1999, en la que afirma que el artículo 72 de la Ley General Tributaria regula una modalidad de sujeto responsable y que esta responsabilidad es subsidiaria y no solidaria por aplicación del artículo 37.2 del mismo texto legal. Así, del contenido de dicha sentencia pueden extraerse los siguientes párrafos (Fundamento Jurídico 7º):

*"(...) el artículo 72 de la Ley General Tributaria que, pese a estar situado dentro de la Sección 5ª de "Las Garantías", regula un caso "sui generis" de sujeto responsable tributario, en la persona del adquirente de empresas industriales, comerciales, de servicios, etc. El artículo 72, apartado 1, dispone que "las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad".*

*Buena prueba de este aserto es que el Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968, no desarrolló el artículo 72 de la Ley General Tributaria, en el Libro Primero. "De la extinción de las deudas", Capítulo IV. Garantías de pago (artículos 36 a 47), sino en el Título Preliminar, Capítulo III. De los obligados al pago, concretamente en su artículo 13, bajo la rúbrica de "Responsables por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas", a continuación de los demás sujetos responsables (artículos 10, 11 y 12). De igual modo la Regla 8ª de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 24 de julio de 1969, reitera que el artículo 72 de la Ley General Tributaria, regula un supuesto de sujeto responsable.*

*La Ley General Tributaria ha sido fiel al principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, proclamado en la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria y en el propio artículo 36 de dicha Ley General Tributaria, que dispone: "La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas", por ello, en el supuesto de transmisión "intervivos" de las empresas, no podía admitir que las obligaciones tributarias devengadas por el transmitente y que tuvieran su causa en la propia actividad empresarial, pudieran ser objeto de transmisión, pero tampoco podía olvidar que la transmisión de la empresa podía desembocar fácilmente en la falencia del transmitente, por ello, manteniendo incólumes las obligaciones tributarias devengadas por éste, el artículo 72 añade o incorpora la responsabilidad del*

*adquirente, que se convierte así en un sujeto responsable, "junto" al sujeto pasivo que continúa siendo el transmitente".*

3. En conclusión, el Tribunal Supremo acoge en su Sentencia esta última tesis (es significativo que se reproduzcan íntegramente párrafos de la Sentencia de 24 de septiembre de 1999) y considera al adquirente de empresa como un responsable subsidiario de las deudas pendientes del transmitente en el momento de la transmisión. El carácter subsidiario de la responsabilidad derivada del artículo 72 resulta del hecho de que el citado precepto en ningún momento dice que la responsabilidad de los sucesores deba ser solidaria, *"razón por la cual es necesariamente subsidiaria en cumplimiento fiel del artículo 37 apartado 2 de la Ley General Tributaria"*, por lo que deben aplicarse los requisitos de ésta para exigirla, y ello a pesar de la remisión del artículo 13.5 del Reglamento General de Recaudación de 1968 -que era el aplicable al supuesto de hecho- al régimen de responsabilidad solidaria y que precisamente por esta razón es declarado nulo de pleno derecho y expulsado del ordenamiento jurídico.

Por último, el Tribunal Supremo en el fundamento jurídico 7º de la Sentencia concluye que resulta procesalmente admisible analizar una cuestión no planteada por la parte reclamante como es la posible ilegalidad de un inciso del artículo 13.3 del vigente Reglamento General de Recaudación (el que dice *"Ambos solidariamente responden de éste"*) en la medida en que el inciso anulado del anterior Reglamento se halla reproducido en dicho precepto, teniendo en cuenta, además, que no han variado en el tiempo las normas de rango legal que sirven de soporte a la fundamentación jurídica de la sentencia. Así las cosas, el Tribunal Supremo llega a idéntica conclusión declarando la nulidad radical de este inciso del artículo 13.3 del Reglamento de 1990.

4. Por otra parte, como también se ha expuesto, la resolución judicial que nos ocupa analiza -al menos parcialmente- el alcance que se debe dar a la expresión *"deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas"* del artículo 72 Ley General Tributaria y, en concreto, si tienen o no cabida dentro de la citada expresión legal los débitos tributarios derivados de las retenciones pendientes del anterior titular de la explotación.

Debe tenerse en cuenta que la regulación de esta materia se halla contenida, además de en el artículo 72 de la Ley General Tributaria, en el artículo 13 apartado 1 segundo párrafo del vigente Reglamento General de Recaudación que señala:

*"La responsabilidad alcanza a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades incluso las rentas obtenidas de ellas".*

A la vista de estas normas el Tribunal Económico Administrativo Central ha declarado reiteradamente que el sucesor de empresa debe responder de las retenciones no practicadas por el anterior titular de la explotación a sus trabajadores así como de las indebidamente efectuadas por aquél (así se manifiesta en sus Resoluciones de 10 de enero y 4 de diciembre de 1996, entre otras). En idéntico sentido pueden citarse las Sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 1994 y 23 de abril de 1998, así como la del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de fecha 31 de enero de 2000.

No obstante, el Tribunal Supremo, en la resolución judicial que nos ocupa, llega a la conclusión contraria desestimando las alegaciones sostenidas por la Administración tributaria al considerar que *"la responsabilidad prevista y regulada en el artículo 72 de la Ley General Tributaria no alcanza a los débitos por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a los trabajadores de... (la empresa recurrente), porque su hecho imponible es, en este caso concreto, la aportación de trabajo como uno*

*de los factores que determinan el concepto de explotación o de actividad económica, pero que por definición no constituye "per se" la explotación o actividad económica".*

5. A juicio de este Consejo, varias son las consecuencias prácticas que se derivan de este pronunciamiento para las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En primer lugar, como es evidente, la Agencia en el cumplimiento de la Sentencia, no puede exigir al sucesor de empresa la responsabilidad solidaria a que hace referencia el artículo 13.3 del Reglamento General de Recaudación por haber sido esta norma expulsada del ordenamiento jurídico. El adquirente de empresa debe ser considerado un responsable subsidiario, con todo lo que esto supone.

Más dudoso es si la Agencia queda obligada a asumir el criterio del Tribunal Supremo sobre la no asunción por el sucesor de empresa de las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de los trabajadores pendientes del empresario "*cedente*", en la medida en que no existen, que sepamos, otros pronunciamientos idénticos del Tribunal Supremo, por lo que no hay todavía jurisprudencia sobre esta cuestión.

Sobre todo hay que tener en cuenta que en este concreto aspecto el criterio que se sigue no parece muy congruente con la regulación actual de las obligaciones de los retenedores, que es muy distinta de la analizada en la Sentencia comentada.

En concreto, podemos recordar que existe una conexión entre las retenciones y la actividad desarrollada por el empresario que desde una perspectiva legal está recogida en el artículo 71.1.b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta (aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero) al señalar que estarán obligados a retener o ingresar a cuenta cuando satisfagan rentas sometidas a tal obligación -entre ellas, los rendimientos del trabajo, ex artículo 70.1.a) "*los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades*". En términos similares se pronuncia la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Además, debe tenerse en cuenta que "*las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener*" constituyen desde la Ley 25/1995, deuda tributaria del empresario obligado a practicar tales retenciones (artículo 58.1). Es decir, para la Ley General Tributaria el retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta es titular de una obligación propia distinta de la obligación principal (pago del impuesto personal) que recae sobre el retenido y tiene su origen en el ejercicio de la actividad económica del empresario.

6. A la vista de lo anterior, entiende este Consejo que es conveniente que el legislador realice una reflexión sobre esta cuestión, habida cuenta de que, aún siendo muy respetable el criterio del Tribunal Supremo, parece que la voluntad del legislador no era la de equiparar al adquirente de empresa con un responsable subsidiario.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que una gran cantidad de expedientes de este tipo pueden deberse a la actitud de determinados contribuyentes que tratan de sustraerse al pago de sus obligaciones tributarias vencidas y no satisfechas mediante la creación de nuevas empresas constituidas generalmente bajo forma societaria, carentes de un sustrato real y personal diferente del que tenían las preexistentes, que con frecuencia se ven inmersas en un progresivo proceso de descapitalización no ajeno al fin de elusión tributaria antes indicado. Por otra parte, aunque en general no exista esta finalidad fraudulenta, tampoco parece razonable que en los supuestos de adquisición de empresa se obligue a la Agencia Tributaria a acudir a un proceso de declaración de fallido del anterior titular antes de exigir la deuda al sucesor en la actividad.

Por otra parte, esta Sentencia, coloca en desventaja a la Administración Tributaria respecto de la Administración de la Seguridad Social. En efecto, de acuerdo con el artículo 127.2 de la Ley General de la Seguridad Social (texto refundido aprobado por el Real Decreto 1/1994, de 20 de junio) en los casos de sucesión "*inter vivos*" o "*mortis*

causa" en la titularidad de la explotación, industria o negocio el adquirente responde solidariamente con el anterior o con sus herederos de las siguientes obligaciones:

- Cumplimiento de la obligación de cotizar respecto de los trabajadores por cuenta ajena, ingresando las aportaciones del empresario y de los trabajadores en su totalidad.
- Pago de las prestaciones causadas antes de dicha sucesión, cuando el causante hubiera sido declarado responsable, en todo o en parte, del pago de las mismas.

Así las cosas, debe recordarse que la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales es defendida mayoritariamente por la doctrina, por lo que no parece razonable colocar en peor situación a la Agencia Tributaria para el cobro de los tributos cuya gestión le está que a la Seguridad Social que puede exigir tanto al cedente como al sucesor el pago de las cuotas sociales debidas por aquél.

Por último, y como reflexión de carácter general, no parece conveniente que el ordenamiento jurídico tributario, por muchos defectos técnicos que presente, se modifique a golpe de sentencia, valga la expresión, lo que no puede hacerse sin vulnerar de una forma u otra la cohesión y congruencia que hay que predicar del sistema, en defensa, en primer lugar, de los intereses de los propios contribuyentes.

7. Por todo lo expuesto este Consejo considera que en el proceso de elaboración en curso de la nueva Ley General Tributaria deberán tenerse en cuenta estos problemas para solucionarlos debidamente.

En primer lugar, este Consejo estima conveniente que con ocasión de dicha reforma legislativa se aborde la cuestión de si debe considerarse al adquirente de empresa no como un responsable tributario sino como un deudor por derecho propio que, por ministerio de la ley, se subroga en la posición jurídica del transmitente respecto de ciertas deudas tributarias pendientes derivadas del ejercicio de la actividad económica desarrollada por el transmitente (tal y como se hace en la Ley General de la Seguridad Social), o si se prefiere considerarlo como un responsable. En el primer caso, estaríamos ante una auténtica sucesión aunque se produzca por título "*inter vivos*" lo que justificaría que el adquirente responda solidariamente de tales deudas junto con el anterior titular que no desaparece como obligado tributario. En el segundo caso estaríamos ante un supuesto más de responsabilidad.

El efecto práctico más importante derivado de seguir una u otra concepción es el de la aplicación o no del procedimiento para la declaración de responsabilidad previsto en el artículo 37 de la Ley General Tributaria para exigir el pago de la deuda del anterior titular de la explotación.

Este Consejo se inclina por mantener la primera de estas posturas, no sólo por asimilar el régimen del adquirente de empresa al existente en el ámbito de la Seguridad Social, sino porque el adquirente de empresa puede considerarse como un auténtico sucesor, aunque sea por título "*inter vivos*", aproximándose esta figura a la del sucesor "*mortis causa*", con la salvedad de que en el primer caso el transmitente, ya sea persona física o persona jurídica, no desaparece de la relación jurídica. Así se desprende incluso de la referencia que el artículo 72 de la Ley General Tributaria hace a la herencia aceptada a beneficio de inventario y a lo que sobre ella establece el Código Civil.

Además conviene destacar que existen muchos casos en los que el legislador tributario establece la existencia de una responsabilidad solidaria de varios sujetos frente a la Hacienda Pública, pudiendo mencionarse los supuestos contemplados en artículos 89.4 y 131.5 de la Ley General Tributaria ó 70.6 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, referidos respectivamente a la responsabilidad solidaria de los socios o partícipes de entidades disueltas, a la derivada

del levantamiento de bienes embargados o a la que asumen los miembros de la unidad familiar al presentar la declaración del Impuesto de forma conjunta.

En segundo lugar, el proceso de reforma de la Ley General Tributaria debe servir también para clarificar a qué conceptos se debe extender la responsabilidad que asume el sucesor de empresa, eliminando, en la medida de lo posible, cualquier duda al respecto. En este orden de cosas este Consejo considera que puede resultar congruente con nuestro Derecho vigente incluir, dentro de las obligaciones a que debe hacer frente el sucesor de empresa, las retenciones (e ingresos a cuenta) no practicadas en su día por el empresario a cuenta del Impuesto sobre la Renta de sus trabajadores o practicadas de forma insuficiente.

Por otra parte, si consideramos al adquirente de empresa como un auténtico sucesor, su responsabilidad puede alcanzar a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la Ley General Tributaria (la cuota tributaria, los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener; los ingresos a cuenta, los intereses de demora, y los recargos incluido el de apremio, ya que se sucede en las deudas en el estado en que éstas se encuentren al producirse la transmisión). Por el contrario, y por aplicación del principio de personalidad de las sanciones y de manera similar a lo que sucede en las transmisiones *mortis causa* (artículo 89.3 de la Ley General Tributaria) entendemos que las sanciones no deben resultar exigibles al adquirente de empresa. Recordemos en este punto que la generalidad de la doctrina analizada excluye la posibilidad de transmitir deberes de carácter personalísimo como las sanciones, entendiéndose que no es posible exigir al sucesor el importe de las sanciones pecuniarias impuestas al transmitente (así se manifiesta el Tribunal Constitucional, en su sentencia 146/1994, de 12 de mayo, así como, entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 1999).

Con esta regulación, considera este Consejo que podrían resolverse casi todos los problemas que se plantean en la práctica, con el consiguiente nacimiento de conflictos, y que van a agudizarse tras la aparición de esta sentencia del Tribunal Supremo.

8. En cuanto a los problemas derivados de las sucesiones que pudieran calificarse como fraudulentas, deberían abordarse de otra forma, acudiendo a las acciones civiles y penales previstas en nuestro ordenamiento jurídico para reaccionar contra aquellas situaciones, sin necesidad de forzar la aplicación de la figura exigiendo al sucesor también las sanciones.

Efectivamente, para defender la tesis hasta ahora mantenida por la Administración se han alzado algunas voces (así se aprecia en diversas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, como las de 10 de octubre y 19 de noviembre de 1997) que defienden la aplicación estricta del artículo 12.2 del Reglamento General de Recaudación, en este tipo de supuestos exigiendo la totalidad de la deuda tributaria pendiente al sucesor, incluidas las sanciones. Se afirma que, de admitirse la tesis contraria, se podría conseguir fácilmente dejar sin efecto el procedimiento seguido contra el deudor acudiendo a una ficticia transmisión de la titularidad de la explotación.

Pues bien, este Consejo considera que en estos supuestos de posible fraude se debe reaccionar a través de los cauces previstos en el ordenamiento jurídico, ya sea ejercitando las acciones civiles de simulación o rescisorias tendentes a dejar sin efecto tales negocios o incluso mediante el ejercicio de la acción penal por delito de alzamiento de bienes (ex artículos 257 y 258 del Código Penal), con las debidas garantías de los contribuyentes en este tipo de procedimientos.

En definitiva, lo que se propone es acercar la figura de la sucesión de empresas a la sucesión entre personas físicas, de manera que el adquirente -salvo que se le exonere a través de la certificación que al efecto se le expida- al adquirir una empresa responda de

las deudas tributarias que pesan sobre ella en el momento en que se produce la transmisión, siempre que se deriven precisamente del ejercicio de la actividad del transmitente. Por otra parte, y de manera similar a lo que ocurre en la Ley General de la Seguridad Social el transmitente no queda liberado de su obligación frente a la Administración Tributaria, de manera que ambos responden solidariamente frente a ésta del cumplimiento de las obligaciones pendientes. Y todo ello, con la debida claridad y certeza normativa, que es objetivo básico de esta propuesta. En todo caso, los supuestos de transmisiones fraudulentas deben atacarse a través de los cauces que el ordenamiento jurídico establece para ello, sin desvirtuar el mecanismo de la responsabilidad.

### *Propuesta*

Que por parte de esa Secretaría de Estado de Hacienda y de los Centros Directivos competentes se estudien las cuestiones expuestas y se impulsen las medidas legislativas necesarias para solucionar los problemas a que se ha hecho referencia.

## PROPUESTA 26/2000

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

### **Motivación**

1. Se han recibido algunas quejas en este Consejo relativas a la respuesta que suele dar la Agencia Estatal de Administración Tributaria a determinadas solicitudes de devolución de ingresos indebidos realizadas por contribuyentes a consecuencia de actas de inspección levantadas a empresas retenedoras u obligadas a realizar ingresos a cuenta para las que trabajan estos contribuyentes.

Las quejas se refieren en concreto a que la Administración desestima las solicitudes de devolución de ingresos indebidos que presentan los trabajadores por entender prescrito su derecho si ha transcurrido el plazo legalmente establecido, sin tomar en consideración las actuaciones anteriores que se han realizado con la empresa a efectos de la interrupción del cómputo de dicho plazo.

Queremos destacar que no se trata aquí de abordar la cuestión de fondo (el carácter de las obligaciones de retener o ingresar a cuenta de la empresa y de la obligación del pago del Impuesto sobre la Renta por parte de los trabajadores y la relación entre ambas) puesto que este problema ya ha sido objeto de una propuesta distinta de este Consejo. Tampoco se trata de determinar en qué supuestos tienen los perceptores de rentas de trabajo derecho a la devolución de ingresos indebidos a consecuencia de actas levantadas a sus empresas por retenciones (o ingresos a cuenta) no practicadas o practicadas de manera incorrecta. La propuesta tiene un alcance más modesto, ya que pretende únicamente centrarse en el problema de si puede considerarse prescrito el derecho del contribuyente a una devolución de ingresos indebidos cuando se han venido 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 artículo 1969 del Código Civil, el plazo de prescripción de las acciones o derechos no puede contarse sino desde que éstos puedan ser ejercitados, y parece claro que los trabajadores no tienen por qué conocer el carácter de indebidos de estos ingresos no ya en el momento en el que se hicieron, sino incluso en el momento en que se levantan las actas, por lo que para ellos no podría empezar a computar el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos.

En este sentido, el Tribunal Supremo ya dijo en su antigua Sentencia de 30 de mayo de 1967:

*"El fundamento principal de la prescripción de acciones, no es otro que la presunción de una actitud de abandono, dejación, olvido o falta de interés del titular de la acción respecto del derecho que con ella se puede hacer valer, que esta presunción, como iuris tantum, es susceptible de verse desmentida en la realidad por manifestaciones que vengán a darnos idea, a tiempo, de una actitud del titular contraria a la suposición de dejación u olvido de su derecho."*

Ahora bien, este Consejo considera que, puesto que la prescripción como limitación del ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica, excluye una interpretación rigorista, es posible prescindir de la teoría de la "*actio nata*" (cuya aplicación en este ámbito plantea algunos problemas, ya que resulta difícil delimitar el "*dies a quo*" para el cómputo del plazo de prescripción) y entender en cambio que el cómputo del plazo del derecho a la devolución de ingresos indebidos por los trabajadores se habría interrumpido con ocasión del levantamiento del acta a la empresa por las retenciones indebidamente practicadas. Así se ha sostenido por el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria en los dictámenes 162/2000, ya citado, y 37/2000.

En este sentido, consideramos de interés traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2000 que en un recurso de casación para unificación de doctrina sostiene (en relación con el antiguo arbitrio de plusvalía) que las notificaciones realizadas tanto al sustituto como al contribuyente producen efectos interruptivos para ambos. Pues bien, salvando las distancias y aún teniendo presente que el retenedor u

obligado a ingresar a cuenta puede no considerarse técnicamente como un sustituto del contribuyente, nos parece que la tesis que mantiene el Tribunal Supremo es perfectamente aplicable al caso que nos ocupa. En concreto, el Tribunal Supremo ratifica su jurisprudencia anterior según la cual: *"basta para generar la interrupción de la prescripción la intervención unilateral de cualquiera de los sujetos pasivos, el contribuyente o el sustituto, pues obligados normativamente ambos -el sustituto como responsable principal y el contribuyente como responsable subsidiario al pago es indiferente que las actuaciones administrativas encaminadas al cumplimiento de la obligación tributaria se verifiquen con uno o con otro"*.

Efectivamente, en nuestro caso también existen dos personas obligadas al pago, retenedor u obligado a ingresar a cuenta y trabajador, de manera que las actuaciones seguidas frente a uno de ellos deben entenderse interruptivas de la prescripción para los dos, tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica. En el caso analizado por el Tribunal Supremo la interrupción de la prescripción beneficia a la Administración, mientras que en el caso que nos ocupa esta interrupción beneficiaría a los trabajadores.

Al mismo tiempo nos parece que esta solución es bastante más sencilla que cualquier otra que pase por considerar interesados en el procedimiento de inspección y comprobación seguido con la empresa a todos sus trabajadores, por evidentes razones prácticas.

### ***Propuesta***

Que por parte de la Secretaría de estado de Hacienda y de los Centros Directivos de la misma se impulsen las medidas o modificaciones normativas oportunas para solucionar el problema descrito en la motivación de la propuesta a efectos de permitir la devolución de los ingresos indebidos a los empleados derivados de las actas incoadas a los pagadores por retenciones e ingresos a cuenta incorrectos.

## PROPUESTA 27/2000

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

### *Motivación*

1. En este Consejo se han recibido reiteradas quejas de los contribuyentes en relación con el tratamiento fiscal que reciben las subvenciones destinadas a paliar el deterioro de la vivienda habitual del contribuyente por defectos estructurales, ocasionados por la mala calidad de los materiales empleados en su día para su construcción y que se evidencian con el paso del tiempo (es el caso, por ejemplo, de la aluminosis del cemento). Asimismo, se han recibido escritos atinentes a otro tipo de subvenciones que se conceden a los minusválidos con el fin de que puedan proceder a la adaptación de la vivienda habitual a sus especiales condiciones físicas.
2. Aunque la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina la sujeción de estas subvenciones, mediante su inclusión en la base imponible general del receptor en concepto de ganancia patrimonial, no cabe desconocer tres órdenes de problemas a los que este Consejo ha debido enfrentarse en la resolución de los expedientes de queja de los que ha tenido conocimiento:
  - a) En primer lugar, la extrañeza que causa a los contribuyentes -generalmente de escasa capacidad económica- comprobar a través de los requerimientos administrativos dictados al efecto que el Estado reclama por vía impositiva una parte -a veces sustancial- de la subvención concedida.
  - b) En segundo término, la respuesta que el desconocimiento de la normativa fiscal por parte de los contribuyentes ha merecido de las distintas Administraciones Tributarias, que, en unos casos han procedido al inicio de los correspondientes expedientes sancionadores imponiendo finalmente la sanción por omisión del ingreso, mientras que en otras ocasiones no se ha apreciado la concurrencia de culpabilidad o negligencia alguna en la conducta del sujeto pasivo.
  - c) Por fin, que la exigencia de gravamen se anticipe a la obtención efectiva de la subvención imputándose al momento de su devengo y no al de su cobro con todos los problemas de capacidad económica e imposibilidad de pago que ello comporta y que de hecho, vienen a agravar una situación de por sí ya bastante delicada atendiendo el perfil de contribuyente beneficiario de tales subvenciones.

De la tramitación parlamentaria de la vigente Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se infiere que el problema sobre el que esta propuesta incide fue objeto de parcial atención por parte del legislador, que mediante la disposición adicional vigésimo primera mandó que las ayudas a la vivienda habitual percibidas durante el ejercicio 1998, como compensación de los efectos estructurales de construcción y destinadas a la reparación de la misma, pudieran imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtuvieran y en los tres ejercicios siguientes. De la misma manera, el artículo 14 del referido cuerpo legal establece este criterio de imputación temporal como excepción a la regla general consistente en que los ingresos que determinan la renta a incluir en la base del tributo se imputen en su totalidad al período impositivo en el que se devenguen.

Con independencia de las múltiples actuaciones de todo orden que ha desplegado el Consejo para la Defensa del Contribuyente tendentes a paliar los desajustes que provoca la propia regulación normativa y los criterios hermenéuticos administrativos que se

plasman en su aplicación, conviene insistir en el grave problema subyacente a la generalización de la apertura de los correspondientes expedientes sancionadores tributarios, que generalmente finalizan con la constancia de la existencia de un ilícito a título de mera negligencia, materializada en el desconocimiento de la obligación de declaración que la obtención de la subvención implica.

A tal efecto, la Administración Tributaria invoca reiteradamente y como motivación principal de sus actuaciones el conocido aforismo jurídico de que *la ignorancia de la norma no excusa de su cumplimiento* y que un deber mínimo de diligencia del sujeto pasivo comportaría la advertencia del adecuado tratamiento fiscal de la ayuda recibida.

Sin duda alguna, toda norma aspira a motivar la conducta del ciudadano en una dirección positiva porque se presenta ante él no sólo como expresión de los valores y reglas mínimas de convivencia, sino también como muestra objetiva de lo que es esencial en un pacto natural de convivencia. Ahora bien, tales extremos no alivian, desde luego, la dificultad que presenta la demostración del conocimiento de la norma jurídica, sobre todo en el ámbito sancionador, donde la teoría del ilícito y de la sanción implica necesariamente que el hombre decide libremente entre lo justo y lo injusto en una opción que entraña el previo conocimiento de uno y otro, puesto que de lo contrario se estaría abocado a un sistema jurídico impropio de personas libres.

La evolución del pensamiento jurídico no ha estado exenta de 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 persigue la finalidad de que, amén de cumplirse una de las manifestaciones del principio de legalidad, el Derecho pueda ser conocido no lo es menos que las diversas situaciones personales que se dan en la sociedad impiden de forma absoluta que se rasen por igual las posiciones de cada persona respecto al conocimiento de las normas jurídicas.

Por lo demás, buena prueba de ello lo constituye la preocupación constante con la que la Administración Tributaria recuerda a través de campañas publicitarias (televisión, prensa o radio) los extremos más sobresalientes de las obligaciones tributarias -que en ningún caso cabría desconocer de seguir al pie de la letra el necesario y completo conocimiento del ordenamiento vigente e incluso del no vigente, por si fuera de aplicación al ejercicio impositivo correspondiente. Y los crecientes recursos que se destinan al apoyo directo al contribuyente en la formalización de sus múltiples obligaciones formales y materiales.

El derecho sancionador administrativo, por referencia al propio Derecho Penal en la teoría de la unidad ontológica de las distintas manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, cuenta con las reglas para solucionar, de acuerdo con el ideal de justicia, los defectos de conocimiento del Derecho que comprensiblemente puedan surgir. Con ello no se menoscaba la eficacia general de las leyes sino que se valoran y ponderan las circunstancias personales de cada sujeto a fin de medir lo mejor posible la respuesta jurídica (y por tanto el reproche o el desvalor) que merece su conducta.

De esta forma, el principio de que la ignorancia no excusa, profusamente invocado por la Administración Tributaria, constituye una regla de resultados, en el sentido de que inexcusablemente se haya de imponer la correspondiente sanción por el desconocimiento, sino más bien una regla metodológica: cualquiera que desconozca la ley será sometido a ella a través del oportuno procedimiento, sin que ello presuponga necesariamente cual haya de ser la decisión o principio de culpabilidad, una de cuyas garantías es, como se sabe, la valoración de los conocimientos personales del sujeto en cuestión así como de sus facultades intelectivas y perceptivas.

Estas consideraciones son las que subyacen en la regulación actual que el Código Penal establece para las situaciones de error en su artículo 14, favorablemente acogida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 14 de noviembre de 1997:

*"Constituye uno de los avances fundamentales del Derecho Penal contemporáneo el reconocimiento, en el Derecho positivo de los diferentes países, de la conciencia de la antijuridicidad como elemento de la culpabilidad, necesario pues para que una determinada conducta pueda considerarse merecedora de reproche penal. Si falta tal conciencia de antijuridicidad, bien directamente por la creencia de que el hecho está legalmente permitido (error directo de prohibición), bien indirectamente por estimarse que concurría una causa de justificación (error indirecto de prohibición), la doctrina penal entiende que no debe ser considerado el sujeto culpable del hecho, si el error es invencible, o que puede ser merecedor de una atenuación de la pena si se considera vencible".*

En definitiva, que el error de prohibición constituye el reverso de la conciencia de la antijuridicidad como elemento constitutivo de la culpabilidad y exige que el autor de la infracción ignore que su conducta es contraria a Derecho o, expresado de otro modo, que actúe en la creencia de estar obrando ilícitamente, como acontece en la mayoría de los supuestos a los que ha tenido conocimiento este Consejo en relación con el tema que nos ocupa.

### ***Propuesta***

Que con el fin de que no se produzcan situaciones como las descritas en las consideraciones anteriores -determinantes incluso de desigualdades en la aplicación material de la normativa fiscal- se proceda, con carácter general y con ocasión de la concesión de las meritadas subvenciones, a recordar el régimen tributario de las percepciones obtenidas y su régimen de imputación, con el fin de que el contribuyente cumplimente correctamente su declaración tributaria.

## PROPUESTA 28/2000

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

### **Motivación**

1. Se han recibido en este Consejo algunas quejas provocadas por la falta de aplicación del principio de interdicción de la "*reformatio in peius*" que rige en nuestro ordenamiento jurídico por parte de algunos órganos de la Administración Tributaria. En concreto, en uno de los casos examinados por el Consejo el contribuyente no imputa determinados rendimientos (subvención) a un ejercicio (1994) por estimar que deben tributar en el siguiente (1995) lo que motiva una liquidación provisional con intereses de la Administración, ya que ésta considera que la subvención sí debe incluirse en el ejercicio 1994. El contribuyente paga la liquidación pero la recurre ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid defendiendo que su criterio es correcto y que la imputación que realiza la Administración no es conforme a Derecho. Sin embargo, estando recurrida la liquidación y ya pagada, el contribuyente no incluye la subvención en su autoliquidación del ejercicio 1995. Esta autoliquidación es con solicitud de devolución, que se practica en su momento.

Con posterioridad el contribuyente obtiene una resolución favorable del citado Tribunal, que anula la liquidación provisional practicada en el ejercicio 1994 por considerar que los rendimientos deben declararse en el ejercicio siguiente. A la vista de esta resolución, y habida cuenta de que el contribuyente no había imputado los rendimientos en el ejercicio 1995 (téngase en cuenta que aunque había recurrido la liquidación el reclamante la había pagado) la Administración, en ejecución del fallo, adopta los siguientes acuerdos:

- a) Anula la liquidación practicada por el ejercicio 1994 con sus intereses y devuelve las cantidades ingresadas. El importe asciende a 240.481 ptas.
- b) Practica liquidación por el ejercicio 1995 en que incluye la subvención exigiéndole los correspondientes intereses de demora. El importe a ingresar asciende a 272.527 ptas. La diferencia a favor de la Administración proviene de los intereses que se le exigen al reclamante.

El contribuyente presenta una queja ante el Consejo señalando que no es correcta la exigencia de los intereses, ya que el error lo ha cometido la Administración, que le obligó a pagar un año antes de lo que correspondía por el importe de la subvención percibida,

2. A juicio de este Consejo, el problema que subyace en esta queja, y en otras similares, es la adecuada aplicación del principio de interdicción de la "*reformatio in peius*" en el ámbito tributario. Como es sabido, este principio de origen doctrinal y jurisprudencial ha sido recogido en nuestro ordenamiento positivo en el artículo 89.2 de la Ley 30/1992 con carácter general y en su artículo 113.3 más específicamente en materia de recursos administrativos. El primero de estos preceptos señala que: "*la resolución (que pone fin al procedimiento) será congruente con las peticiones formuladas por éste (el interesado) sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento si procede*". El segundo dispone:

*"El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados. En este último caso, se les oirá previamente. No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial".*

3. En cuanto a la jurisprudencia, ya antes de la entrada en vigor de la Ley 30/1992 se había pronunciado a favor de la interdicción de la *"reformatio in peius"*. Es más, la violación de este principio tiene relevancia constitucional y es encuadrable en la interdicción de la indefensión consagrada en el artículo 24 de la Constitución (así lo ha entendido el Tribunal Constitucional en varias ocasiones, pudiendo citarse las Sentencias números 54/1985, 115/1986 y 56/1999). Como señala esta doctrina, admitir que el órgano administrativo que decide el recurso tiene facultad para modificar de oficio, en perjuicio del recurrente, el acuerdo impugnado, sería tanto como autorizar que éste pueda ser penalizado por el hecho mismo de la interposición de su recurso, lo que supone introducir un elemento disuasorio del ejercicio del derecho a los recursos legalmente previstos que no contempla el ordenamiento administrativo.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo también ha sido muy clara al respecto (pueden citarse, entre otras muchas, las Sentencias de 12 y 20 de febrero, 19 de julio y 22 de septiembre de 1989, 18 de mayo, 31 de octubre y 12, 14 y 31 de diciembre de 1990). De acuerdo con esta jurisprudencia, *"la facultad de la Administración para volver sobre sus propios actos, por vía de recurso o reclamación, sólo debe darse en la medida en que con ello se beneficie el particular interesado, porque la 'causa' misma del recurso o reclamación no es preservar la legalidad abstracta del acto, sino evitar un perjuicio a la persona o al patrimonio del que recurre, conclusión que tiene como 'motivaciones teóricas' los principios sustantivos de la seguridad jurídica y de los actos propios declarativos de derechos, que reconducen, en definitiva, al ya formulado de la garantía del administrado y al procedimental de la congruencia, en cuanto que en el recurso o reclamación las potestades revocatorias de la Administración se encuentran limitadas al ámbito estricto de las pretensiones (expresas o implícitas) del recurrente y como 'motivaciones de índole práctica' la necesidad de sustraer a la Administración un instrumento coactivo que podría producir en la realidad el desuso del mismo ejercicio del derecho a recurrir, por el inevitable temor de que una debatida situación pudiera empeorarse"*.

4. Por otro lado, conviene destacar que en el ámbito tributario la jurisprudencia toma en consideración las cantidades que el contribuyente debía al principio y al final del proceso para determinar si ha habido o no un empeoramiento de la situación inicial del recurrente a consecuencia de la interposición de su propio recurso. Dicho de otra forma, si tras la interposición del recurso o reclamación el contribuyente debe una cantidad superior a la Administración Tributaria de la que debía al principio, la jurisprudencia considera que se ha producido una *"reformatio in peius"* prohibida por nuestro ordenamiento. En este sentido pueden citarse las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1994 o la de 14 de mayo de 1998, entre otras muchas. En concreto, en la primera de ellas se anula la liquidación practicada por un Ayuntamiento por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos porque tras estimar parcialmente el recurso de reposición planteado por el contribuyente contra la liquidación se practica una nueva cuya cuantía es más elevada que la de la liquidación inicial.

Sentado lo anterior, en quejas como las que han dado lugar a la presente propuesta, parece evidente que existe una *"reformatio in peius"*, pues el contribuyente, pese a obtener una estimación parcial de su recurso, ve empeorada su situación inicial, puesto que al final la liquidación que debe pagar es superior a la que debía inicialmente y que recurrió.

5. Ahora bien, en este y en otros casos similares la *"reformatio in peius"* es producida por la adición de los intereses de demora que se le exigen al reclamante. Esto ocurre en algunos supuestos porque hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998 los intereses de demora a favor de la Hacienda Pública eran superiores a los que se reconocían a favor del contribuyente. En muchos casos la *"reformatio in peius"* es provocada únicamente por el

tiempo transcurrido en resolver el litigio que termina con una resolución estimatoria total o parcialmente pero que lleva consigo la necesidad de practicar una nueva liquidación.

Efectivamente, aún cuando se mantuvieran idénticos los demás componentes de la deuda tributaria, o -como es lo frecuente en estos casos- se disminuya en una cuantía no muy relevante alguno de ellos tras la estimación de un recurso o reclamación, la deuda final puede resultar más elevada para el contribuyente por el hecho de incluirse los intereses de demora a favor de la Hacienda Pública por todo el tiempo durante el cual el contribuyente no ha ingresado su importe, tiempo que coincidirá al menos con el que se tarde en resolver el recurso o la reclamación, ya sea por el órgano administrativo, económico-administrativo o judicial o por todos ellos sucesivamente. Esta situación es especialmente sorprendente si se tiene en cuenta que el contribuyente ha obtenido una resolución a su favor, total o parcialmente.

Así ocurre en alguno de los supuestos que motivan la presente propuesta. En definitiva, el error cometido por la Administración unido a la tardanza en resolver el litigio se traduce en un perjuicio económico para el contribuyente puesto que, además de tener que interponer un recurso o una reclamación para que se reconozca la existencia de ese error, resulta que al final tiene que pagar una cantidad mayor que la que se le exigía en un principio.

6. Pues bien, la solución a este problema sería relativamente fácil en base al principio de interdicción de la "*reformatio in peius*" (que, de conformidad con lo ya visto, impediría que la liquidación final fuese aritméticamente más elevada que la inicial) de no mediar una sentencia del Tribunal Supremo dictada en interés de ley el 28 de noviembre de 1997 y que está en el origen de alguna de las situaciones que denuncian a través de sus quejas los contribuyentes. Como es sabido, una sentencia dictada en un recurso en interés de ley sienta doctrina legal, doctrina que debe ser aplicada por los órganos de la Administración Tributaria. Pues bien, dicha sentencia considera que la Administración, cuando se ha estimado un recurso o una reclamación del contribuyente contra una liquidación tributaria total o parcialmente, no puede exigir intereses suspensivos pero sí intereses de demora de los contemplados en el artículo 58.2 b) o c) de la Ley General Tributaria cuando se practique una nueva liquidación en ejecución de la resolución o la sentencia.

Teniendo en cuenta que, como dice la misma sentencia, los intereses de demora deben exigirse desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar las declaraciones o autoliquidaciones hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación y que ésta se realizará en ejecución de un recurso o una reclamación es fácil ver que el tiempo que se tarda en resolverlos juega en contra del contribuyente aunque obtenga una resolución favorable. Habida cuenta de que los intereses de demora se calculan (como también precisa la sentencia) sobre la nueva cuota si la estimación de la reclamación o del recurso conlleva la práctica de una nueva liquidación con una cuota no muy inferior respecto a la inicial, y si el recurso o la reclamación ha tenido la duración media que es habitual en nuestro país, es probable que la aplicación de esta doctrina legal produzca una "*reformatio in peius*".

- 7.º Este Consejo considera que también en estos casos el principio de interdicción de "*reformatio in peius*" impide que se produzca un empeoramiento de la situación del contribuyente a consecuencia de su propio recurso, siendo indiferente que este empeoramiento tenga su origen en los intereses de demora que se le exigen o en cualquier otro componente de la deuda tributaria. Por esta razón, y aún respetando la doctrina legal emanada del Tribunal Supremo, parece que la Administración Tributaria debe aplicar el límite de la interdicción de la "*reformatio in peius*" (cuya vulneración, como hemos visto, tiene trascendencia constitucional de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional).

Ciertamente, no se trata aquí de discutir la mayor o menor bondad de la doctrina recogida en dicha sentencia, ni de pronunciarse ahora sobre la naturaleza de los intereses de demora. Se quiere, más modestamente, poner de relieve que el principio de interdicción de la "*reformatio in peius*" debe ser aplicado en todo caso por los órganos de la Administración Tributaria, con independencia de cuáles sean los motivos o las razones que justifiquen que la nueva liquidación que se practique al contribuyente sea más elevada que la que se recurrió inicialmente.

### *Propuesta*

Que por parte de los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se den las instrucciones pertinentes para que se aplique en todo caso el principio de interdicción de la "*reformatio in peius*" consagrado en nuestro ordenamiento jurídico.

## PROPUESTA 29/2000

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

### *Motivación*

1. Este Consejo ha recibido y examinado diversas quejas de contribuyentes que, habiendo sido objeto de una comprobación inspectora, manifiestan que los actuarios no han procedido a regularizar su situación tributaria por todos y cada uno de los períodos incluidos en la comunicación de inicio de las actuaciones. Aunque es evidente que se trata de casos excepcionales, ha decidido la formulación de esta propuesta dado el interés de la cuestión planteada.

El tenor de las quejas ha sido diverso.

- a) En algunos expedientes la queja implica una denuncia del actuario en el sentido de que la no regularización completa ha venido motivada implícitamente por la prescripción de la comprobación administrativa de determinados ejercicios al no haberse concluido las comprobaciones en los plazos previstos en el artículo 29 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
  - b) En otras quejas se plantea la circunstancia de que al no prever el actuario una regularización de importe significativo en determinados ejercicios, no se procedió a formalizar las actas de pequeño importe o de comprobado y conforme por los mismos.
  - c) Incluso se ha expuesto el hecho de que la ausencia de regularización completa vino motivada en virtud de una supuesta decisión del actuario que no efectuó la regularización de determinados períodos para, posteriormente, en un nuevo procedimiento de comprobación realizado por actuario distinto proceder a la regularización de aquellos períodos no regularizados en la primera comprobación.
2. Los derechos del contribuyente al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación vienen regulados en el artículo 27 de la citada Ley 1/1998 en forma de derechos de información:

*"Los contribuyentes tienen derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevados a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".*

Se configuran, por consiguiente, tres derechos de información básicos:

- a) Información del conjunto de derechos y obligaciones que asisten al contribuyente en el desarrollo del procedimiento inspector.
- b) Información sobre el alcance que adquieren las actuaciones de comprobación.
- c) Información de la naturaleza que tales actuaciones tienen.

En lo que se refiere al alcance de las actuaciones, según el artículo 11 del Reglamento de Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986), éstas pueden ser de carácter general o parcial.

Tendrán carácter general cuando el objeto de las actuaciones sea verificar la totalidad de la situación tributaria del contribuyente dentro de los límites marcados por la competencia del órgano, los ejercicios o períodos de comprobación y la prescripción de la acción de comprobación.

En principio, las actuaciones tienen carácter general, pudiendo tener carácter parcial en los tres supuestos señalados en el artículo 11.4 del citado Reglamento haciéndose constar, en todo caso, tal circunstancia en la correspondiente comunicación de inicio.

Por consiguiente, se configura como un derecho del contribuyente al inicio del procedimiento inspector el hecho de que en la comunicación de inicio se fije, entre otros extremos, los tributos y períodos que van a ser objeto de comprobación y el alcance (general o parcial) de las actuaciones.

3. Asimismo, sobre los tributos y períodos señalados en la comunicación de inicio se producen los efectos regulados en el artículo 30.3 del Reglamento de Inspección:

a) Interrupción del plazo legal de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación e imponer, en su caso, las correspondientes sanciones.

b) Carácter de "*a cuenta*" (de la liquidación derivada del acta) de los ingresos de deudas tributarias pendientes efectuados después de la comunicación de inicio y sin que tales ingresos extemporáneos impidan la imposición de las correspondientes sanciones, en su caso.

Además, si presenta declaraciones que no llevan aparejadas operaciones de liquidación con posterioridad a la comunicación de inicio, se entiende que el procedimiento de gestión ha sido iniciado por la actuación investigadora de la Administración y no por iniciativa del sujeto pasivo.

c) Por último, se entienden por no formalizadas las consultas que se planteen ante la Administración tributaria en cuanto se relacionen con la materia de que ha de versar las actuaciones inspectoras.

A estos efectos, se debe añadir el establecido en el artículo 27 de la mencionada Ley 1/1998 sobre la facultad del obligado de solicitar, en el caso de actuaciones parciales, que las misma se transformen en actuaciones de carácter general.

4. El apartado 5 del artículo 11 del Reglamento de Inspección introduce la posibilidad de variación de las actuaciones de comprobación e investigación en el sentido de admitir que, iniciada una comprobación, puede modularse su objeto y alcance. Dicho artículo establece:

*"Las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general podrán limitar su objeto cuando en el curso de su ejecución se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen y se acuerde por el órgano competente. Del mismo modo, a juicio de los actuarios, se podrá ampliar el ámbito de aquellas actuaciones que inicialmente tuvieron carácter parcial".*

Esta posibilidad de variación no debe suponer, en modo alguno, que el actuario decida con carácter discrecional y sin ninguna limitación variar el objeto y alcance de las actuaciones ya que iría en contra del principio de seguridad jurídica de los ciudadanos entendido como "*expectativa razonablemente fundada en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del derecho*" (Sentencias del Tribunal Constitucional 147/1986 y 36/1991).

En este mismo sentido, el Tribunal Supremo establece en su Sentencia de 22 de enero de 1993 que en aras de la seguridad jurídica las actuaciones inspectoras generales o parciales deberán comprender el alcance total de las actuaciones a desarrollar que se haya comunicado en su inicio al obligado tributario, restringiendo implícitamente (ya que el Tribunal no se pronuncia sobre la legalidad del citado artículo 11 apartado 5) las posibilidades de variación.

La propia norma modula dichas modificaciones y, en lo que respecta a la limitación del objeto de la comprobación que supone no regularizar tributos y períodos incluidos en la comunicación de inicio, declara que deberá ser acordada por el órgano competente.

Aunque no se define expresamente, la doctrina entiende que el órgano competente debe ser el Inspector-Jefe correspondiente de la Unidad que está efectuando la comprobación ya que, en virtud de lo señalado en el Capítulo II del Reglamento de Inspección (Planificación de las actuaciones), las funciones inspectoras se adecuan a los correspondientes planes de actuaciones, planificación que ha sido elaborada de acuerdo con las directrices señaladas y que, en el nivel máximo de desagregación, se traducen en una comunicación escrita en planes concretos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección.

Algunos autores (Hernani Lacasa y Del Paso Bengoa) señalan que la modificación del alcance de una actuación de carácter general corresponde a los Inspectores-Jefes y tiene su transcendencia para los actuarios *"que deberán extender necesariamente actas por todos los tributos y ejercicios pertinentes comprendidos en la actuación, pues, de otra forma, modificarían "de facto" el carácter de la actuación y, además, arbitrariamente al no ser competentes para ello"*.

Los mismos autores señalan, además, que la modificación del objeto de las actuaciones, una vez acordado por el órgano competente, debe ser notificada al obligado tributario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30 del Reglamento de Inspección.

5. Este Consejo también entiende que, además de ser adoptado por el órgano competente y notificado en forma al contribuyente, el acuerdo de reducción de los tributos y/o períodos que en un principio iban a ser objeto de comprobación, al estar señalados en la comunicación de inicio, debe estar suficientemente motivado.

En este sentido, aunque dictada para el caso de liquidaciones provisionales, se puede hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1994. Para el Alto Tribunal, *"cuando la Inspección no hubiese podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y fuera necesario suspender las actuaciones, se ha de poner especial cuidado motivando justificadamente las razones que avalan su proceder ...."*

También la Audiencia Nacional en Sentencia de 25 de junio de 1996 exige mención expresa o las razones que impiden la liquidación definitiva pues *"otra cosa significaría un desdoro del necesario equilibrio que debe existir en la relación tributaria, así como de la proporcionalidad y mínima injerencia en la esfera del contribuyente que las actuaciones administrativa deben comportar y que siempre han de estar guiadas por los principios generales de idoneidad, adecuación y necesidad"*.

- 6.º Pero no solamente razones de seguridad jurídica de los contribuyentes avalan el establecimiento de límites a la discrecionalidad de los actuarios a la hora de no proceder a una regularización de la totalidad de los tributos y ejercicios señalados en la comunicación de inicio, sino que también puede coadyuvar al logro de una mayor eficacia administrativa ya que sirve de instrumento de evaluación de la calidad de las comprobaciones inspectoras.

En efecto, tales límites de la discrecionalidad servirían para evaluar la adecuación de las comprobaciones realizadas a los plazos previstos en la Ley 1/1998 ya que, la no regularización de todos los tributos y períodos comunicados sin acuerdo motivado expreso de la Jefatura podría suponer que se habría producido la prescripción de la acción administrativa por incumplimiento de los actuarios de los plazos máximo de comprobación fijados en el artículo 29 de la citada Ley.

### **Propuesta**

Que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en particular, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en aras de una mayor seguridad jurídica

de los contribuyentes y de una mayor eficacia administrativa, se dicten instrucciones precisas en el sentido de establecer límites a la discrecionalidad de los actuarios a la hora de no proceder a la regularización de la totalidad de tributos y ejercicios señalados en la comunicación de inicio de las actuaciones exigiendo, en todo caso, que dichas limitaciones del objeto de la comprobación requieran acuerdo expreso adoptado por el órgano competente y notificado al contribuyente.

## PROPUESTA 30/2000

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

### **Motivación**

1. Se han recibido en este Consejo para la Defensa del Contribuyente diferentes quejas en las que se pone de manifiesto la actuación de determinadas oficinas gestoras que proceden a dictar liquidación provisional de oficio, rectificando los datos declarados por el contribuyente en su autoliquidación, con base exclusivamente en datos no comprobados extraídos de simples declaraciones informativas presentadas por terceros.
2. En concreto, en el expediente de queja número 2.347/00 los órganos de gestión notifican una propuesta de liquidación provisional al contribuyente imputándole los rendimientos que una determinada entidad mercantil (en su resumen anual de retenciones) declaraba haberle abonado. El contribuyente, en sus alegaciones a la propuesta de liquidación, manifiesta no haber recibido las cantidades que se le imputan y que desconoce y no ha tenido ningún tipo de relación con la entidad que declara habérselas satisfecho.  
No obstante ello, la oficina gestora procede a girar liquidación provisional de oficio, apartándose de los datos declarados por el contribuyente y sin haber comprobado previamente la veracidad de la información contenida en el resumen anual de retenciones presentado por terceros.
3. Al amparo de lo dispuesto en los artículos 102, 114 y 116 de la Ley General Tributaria no parece arriesgado concluir que las discrepancias advertidas, tanto por las oficinas gestoras como por los órganos de la Inspección, entre los datos autoliquidados por el contribuyente (artículos 102 y 116) y los contenidos en declaraciones informativas presentadas por terceros no son, en sí mismas, suficientes para desvirtuar la presunción legal de veracidad que el artículo 116 atribuye a las declaraciones tributarias del artículo 102 de la misma Ley. Los órganos de la Administración en sus funciones de comprobación y control no pueden, sin más, apartarse de los datos autoliquidados por el contribuyente (y que legalmente se presumen ciertos) sin previamente comprobar la veracidad y certeza (que la Ley no presume) de los datos contenidos en las declaraciones informativas presentadas por terceros. Máxime cuando el contribuyente, en trámite de audiencia a la propuesta de liquidación administrativa, se ratifica en el contenido de su autoliquidación y niega la veracidad de los datos que (con base en la información de terceros) se le imputan.
4. Como advierte la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de julio de 1975, las declaraciones tributarias del artículo 102 de la Ley General Tributaria se presumen ciertas, por lo que *"las Oficinas de gestión o la Inspección han de comprobar las declaraciones a efectos de destruir la presunción de certeza de los valores declarados por el sujeto pasivo"*. La Administración, en *"la práctica de esa prueba (en contrario) no está sujeta a limitaciones"* (Sentencia del Tribunal Supremo de 23 noviembre 1992), pudiendo no aceptar los datos declarados o no tomar en cuenta solamente tales datos (rectificándolos en favor del declarante o en desfavor del mismo) pero únicamente cuando disponga de justificantes o comprobantes suficientes para enervar el dato o el justificante ofrecido por el particular mediante su declaración. Es preciso, afirma la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de diciembre de 1969, que la Administración esgrima *"medios válidos que destruyan la presunción legal de certeza que tienen los valores declarados por los contribuyentes"*; de modo que contra esa presunción legal de certeza no podrá prevalecer (añade el Tribunal)

*"la mera discrepancia o presunción de la Administración, basada en apreciaciones, comprobaciones u otros indicios".*

Ni la presunción de veracidad o certeza del citado artículo 116 puede extremarse respecto a su vinculación a la Administración Tributaria, que, desde luego, *"no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos"* (artículo 121.1); ni tampoco, en el extremo opuesto, cabe relativizar la presunción del artículo 116 considerando que sólo vincula al sujeto declarante pero no a la Administración. Advierte, en este sentido, la Sentencia del Tribunal supremo de 24 de julio de 1998 que *"si esta presunción (artículo 116) es de tal naturaleza que juega en contra del sujeto pasivo, hasta el punto de que éste sólo puede rectificar sus propias declaraciones probando que al hacerlas incurrió en error de hecho, aun cuando su presentación no suponga aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen, también hace que pese sobre la Administración la carga procedimental y procesal de destruirla mediante la actividad de comprobación e investigación a que responden los arts. 109 y siguientes ..."*.

5. A la vista de cuanto precede parece evidente que la Administración gestora no puede prescindir de la veracidad de los datos declarados por el contribuyente por el simple hecho de que no coincidan con los que se contienen en las declaraciones informativas efectuadas por terceros, que, a diferencia de las declaraciones a que se refiere el artículo 102 de la Ley General Tributaria, no gozan de la presunción legal de certeza. Ni tampoco resulta procedente que las oficinas gestoras efectúen propuesta de liquidación rectificando los datos autoliquidados por el contribuyente, sin previamente comprobar la veracidad de las discrepancias advertidas al contrastar aquéllos con los datos declarados por terceros. La previa comprobación de los datos declarados por terceros (en declaraciones informativas) resulta exigible no sólo para respetar la presunción legal de certeza del artículo 116, sino también para no hacer recaer sobre el contribuyente la prueba diabólica de un hecho negativo (que no percibió las cantidades que un tercero declara haberle abonado), cuya acreditación resulta naturalmente más fácil de efectuar para el sujeto (tercero) que declara haber realizado el ingreso, que para quien niega haberlo percibido (contribuyente).

Por otra parte, este es también el criterio del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que ha sido recogido en un manual interno dirigido a los órganos dependientes de este Departamento.

### ***Propuesta***

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda o de los Centros Directivos correspondientes se dicten las Instrucciones que se estimen oportunas para evitar:

1. Que las discrepancias advertidas entre los datos autoliquidados por el contribuyente y los que se contienen en las declaraciones informativas efectuadas por terceros, puedan considerarse prueba suficiente para enervar la presunción legal de veracidad atribuida por el artículo 116 de la Ley General Tributaria a las declaraciones tributarias del artículo 102 de la misma Ley.
2. Que antes de girar la propuesta de liquidación provisional apartándose de los datos autoliquidados por el contribuyente, y requiriendo a éste para que acredite un hecho negativo (que no percibió la renta que un tercero declara haberle satisfecho), las oficinas gestoras comprueben la veracidad de los datos manifestados por el tercero en sus declaraciones informativas, por exigirlo así no sólo la presunción legal de certeza del mencionado artículo 116 (lo que ya sería, en sí mismo, suficiente), sino además el principio o criterio de facilidad de la prueba, acuñado jurisprudencialmente (Sentencias

del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1990; 6 de noviembre de 1990 y 2 de noviembre de 1992, entre otras), en virtud del cual la prueba de un hecho (también los de trascendencia tributaria) es más fácil efectuarla a quien lo afirma que a quien lo niega.

---

**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*

### **A) 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.

### **B) 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.

### **C) 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*

*Sobre el dispar tratamiento normativo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las indemnizaciones percibidas como consecuencia de despido colectivo por causas económicas, técnicas, organizativas, productivas o de fuerza mayor y por despido improcedente*

### A) 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 producidas 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.

### B) 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.

### C) 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*

#### A) 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.

#### B) 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.

#### C) 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 los 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 propias 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*

#### A) 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.

#### B) 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.

#### C) 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 nº 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*

*Propuesta de unificación de los plazos de presentación e ingreso se las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

#### A) 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.

#### B) 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.

#### C) 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*

### *Concesión de aplazamiento y fraccionamiento de pago para deudas tributarias de pequeña cuantía y posibilidad de ampliación de plazos una vez otorgados*

#### A) 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.

#### B) 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.

#### C) 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 euros<sup>2</sup>. 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 Agencia Estatal de la Administración Tributaria a juzgados y tribunales*

#### **A) 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.

#### **B) 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.

#### **C) 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.

---

**2002**

---

## *Propuesta 1/2002*

### *Creación de las oficinas de relación con los tribunales*

#### **A) 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:

- 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.

1. 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.

- 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

#### **B) 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.

#### **C) 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:

- Intervención y control en el envío de expedientes a los Tribunales Económico-Administrativos y los Jueces y Tribunales del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo.
- Seguimiento y comunicación en materia de suspensiones.
- Control de la ejecución administrativa de resoluciones, autos y sentencias.
- 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, que fue 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*

### A) 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.

### B) 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.

### C) 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 Real 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 un 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*

### *Determinados requerimientos que emiten los órganos de gestión*

#### **A) 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.

#### **B) 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.

#### **C) 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 cuales son sus límites

## *Propuesta 4/2002*

### *Servicios de información y atención al contribuyente en el catastro*

#### **A) 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.

#### **B) 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.

#### **C) 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:

- 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.
- 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.

- 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.
- 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.
- 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 los impuestos sobre el valor añadido, sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades, en orden a la desaparición de la actual retención material de determinadas devoluciones tributarias*

### **A) 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.

### **B) 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<sup>1</sup>. 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.

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.

---

<sup>1</sup> Texto vigente de este artículo.

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<sup>2</sup>.”*

## 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:

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.

---

<sup>2</sup> Actual apartado 5 de este artículo.

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<sup>3</sup>.*”.

### C) 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:

- La salvaguarda del interés público, mediante la realización de las comprobaciones pertinentes.
- 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 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 hagan 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,

---

<sup>3</sup> Actual apartado 5 de este artículo.

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:

- En caso de declaraciones a devolver, la Administración dispone de un plazo de 6 meses para practicar liquidación provisional.
- La Administración devolverá de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada si no se hubiera practicado liquidación provisional en el plazo anteriormente señalado.
- 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:

- En caso de declaraciones a devolver, la Administración dispone de un plazo de 6 meses para practicar liquidación provisional.
- La Administración devolverá de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada si no se hubiera practicado liquidación provisional en el plazo anteriormente señalado.
- 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 transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles*

#### **A) 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.

#### **B) 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, entendiéndose 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 Secretaría 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.
- f) 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 impropio 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 impropio 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.

### C) 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 lo 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 comprobación y liquidación tributarias*

#### **A) 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:

- Momento y forma en que debe adoptarse el acuerdo de apertura e iniciación del procedimiento sancionador.
- Conveniencia de que ambos procedimientos se instruyan por órganos distintos.
- La incorporación formal al procedimiento sancionador de actuaciones y pruebas obtenidas en el procedimiento de comprobación tributaria.
- La acumulación de los recursos de revisión cuando se impugna la liquidación y la sanción tributarias.

#### **B) 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.

### C) 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, de 17 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.

---

**2003**

---

## PROPUESTA 1/2003

*Sobre 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 tributaria 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

*Sobre la 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 cual 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

*Que se reconozca expresamente en la futura Ley General Tributaria el derecho de los obligados tributarios a ser acompañado por persona que le 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

*Sobre la 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 constatar 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<sup>4</sup>, 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

---

<sup>4</sup> 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

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.

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:

- Recepción del modelo

- Grabación
- Fusión de los datos comunicados con los que obran en poder de la Agencia Tributaria
- Cálculo de la cuota resultante
- En caso de ser negativa, emisión de la devolución
- Envío de carta informativa de los cálculos e importe resultante, en todos los casos
- 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:

- Eliminación de la necesidad de adherir ETIQUETAS IDENTIFICATIVAS en las declaraciones confeccionadas con el programa PADRE, que es capaz de generarlas directamente.

- Importantes modificaciones técnicas en el programa PADRE destacando especialmente la posibilidad de incorporar automáticamente los Datos Fiscales.
- 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.
- 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 desdobra en dos puntos básicos:*

- 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.
- 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:

- Excelencia Telefónica
- 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:

- Diversificación de centros.
- Sobredimensionamiento de recursos, capaz de evitar colapsos.
- 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:*

- 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.
- Contratación del personal laboral eventual. Este personal es preseleccionado, a partir de su currículum, 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.
- Distribución y montaje de los medios informáticos precisos para la prestación del servicio.
- Búsqueda y cesión o contratación de los locales que sean precisos cuando los propios sean insuficientes, estén en obras, etc.
- 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:

- 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.
- 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:

- 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.
- 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.
- 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.
- 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:

- Haber sido realizadas presencialmente en las oficinas tributarias a través del sistema de “cita previa”.
- Efectuadas de acuerdo con el criterio del personal de la Administración que preste el servicio.

- 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 medida 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 Propositiones 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:

- 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.).
- 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

### *Sobre solución convencional de controversias tributarias*

#### *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

*Sobre la 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 los 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:

- 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.
- Que el IVA incorrectamente repercutido, reúna todos los requisitos formales para ser deducible, conforme al art. 97 de la Ley del IVA.
- 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.
- 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:

- Se eliminen las cuotas de IVA indebidamente soportadas y deducidas.
- Se incorporen las que correspondan por aplicación de la tan repetida institución de inversión del sujeto pasivo.
- Se eliminen las cuotas de IVA indebidamente repercutidas.
- 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

### *Sobre 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 Pública 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 una persona a otra. 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

*Sobre 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, si 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

*Sobre modificación del artículo 69 de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 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:

*“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.*

*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.*

*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.”*

---

**2004**

---

## PROPUESTA 1/2004

*Para la 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

### *Sobre 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 mas 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

*De orden interpretativa del artículo 27 de la Ley 19/1994.*

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

*Sobre la 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 vengán 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 vengán 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.

---

**2005**

---

## PROPUESTA 1/2005

*Reglamento de desarrollo del artículo 34.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributario 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.

1. 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 tuvieren 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.

### **DISPOSICIÓN 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 Impuesto sobre el Valor Añadido, al objeto de aclarar qué 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, esta 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 acudir 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

*De 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

### *De 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.”

---

**2006**

---

## PROPUESTA 1/2006

*De modificación normativa en el IRPF para que las plazas de garaje destinadas a uso propio de derecho a la deducción por adquisición de vivienda y no realicen imputación de rentas inmobiliarias.*

### **A) 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

*De 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.*

### **A) 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 inadmisibles 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 inadmisibles 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 más 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 expresa, 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

#### *A) 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.

---

**2007**

---

## PROPUESTA 1/2007

*De inclusión de un precepto en el proyecto Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección tributaria, en lo en lo relativo a que en la práctica de notificaciones mediante agente tributario, se deje al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario.*

### **A) 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 reciba 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 hacerse 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.

## *B) 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

*De 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 recaudados, con el fin de acortar al máximo los plazos de suministro de información sobre los pagos realizados por los obligados tributarios en período ejecutivo.*

### **A) 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 continúa 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.

### **B) 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 recaudados, 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

*De modificación del artículo 68.3º de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, relativa a 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.*

### **A) 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 período 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 período 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.

### ***B) 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

*De modificación de 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, para que determinadas prestaciones asistenciales percibidas por personas con minusvalía se declaren exentas en el IRPF.*

### **A) 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

### **B) 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

*De 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.*

### **A) 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 límites 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 acompañados 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 esta 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.

### **B) 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 regular discretionalmente 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.

---

**2008**

---

## PROPUESTA 1/2008

*De la regulación de las devoluciones a contribuyentes no residentes del exceso sobre la cuota del impuesto en lo referente a los plazos para la presentación de la declaración previstos en la Orden HAC/3626/2003 de 23 de diciembre.*

### **A) 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 apartados 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.

## ***B) 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

*De la obligación de declarar en los supuestos de no ejercicio de los beneficios fiscales recogidos en el artículo 96.4 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.*

### A) 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.

## **B) 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.