

CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Memoria

Año 2001



MINISTERIO
DE HACIENDA

SECRETARÍA DE ESTADO
DE HACIENDA

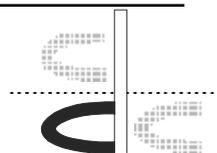


CONSEJO PARA LA

DEFENSA DEL

CONTRIBUYENTE

MEMORIA 2001



N.I.P.O.:101-03-081-1

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

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

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

Presentación

Las palabras que mejor pueden definir la trayectoria de un organismo vivo y sano son, en mi opinión, cambio y continuidad o, si se quiere y lo que no es lo mismo, continuidad y cambio. Y estas son las palabras que definen la actividad del Consejo para la Defensa del Contribuyente durante el año 2001 al que esta Memoria se refiere.

Creado en 1996 por el R.D. 2458 de 2 de diciembre, el Consejo inició su andadura efectiva en 1997. La labor de puesta en marcha, de efectivo funcionamiento y de consolidación fue realizada entre este año y el año 2001 por quienes se integraron en él, en el Pleno del Consejo, en la Comisión permanente, y en la Unidad operativa que, dentro de la AEAT le sirve de apoyo y realiza las tareas diarias –las más importantes sin duda– que competen al organismo.

En el año 2001 se cumplen los cuatro años de mandato de su primer presidente, el profesor Lasarte Álvarez, de los miembros del Pleno y de los de la Comisión permanente. Y en abril de 2001 tomamos el relevo quienes actualmente seguimos desarrollando, dentro de estos órganos, las tareas que sus normas reguladoras encomiendan al Consejo.

La situación que nos encontramos quienes, como acabo de decir, tomamos el relevo era suficientemente sólida como para que nuestra primera toma de posición fuera la de felicitar a quienes nos habían precedido y la de felicitarnos porque nuestra misión consistiese, fundamentalmente, en continuar un trabajo hasta entonces bien realizado.

Pero, naturalmente, las personas, aunque tomen el mismo barco y estén plenamente conformes con el rumbo hasta entonces seguido, tienen su propio horizonte dentro de las posibilidades y las líneas marcadas por las normas jurídicas a las que han de obedecer.

Un horizonte que también aparece marcado por las circunstancias, siempre distintas, nunca iguales, que rodean a cada organismo en cada momento de su vida

Una de estas circunstancias puede describirse, quizás, del modo que sigue. En sus primeros cuatro años la vida del Consejo aparece marcada por un número de quejas creciente, tanto en su cantidad –3778 en 1997 y 9658 en 2001– como en su complejidad y diversificación. La explicación –en absoluto paradójicamente– puede conducir a un cierto optimismo.

No es –o al menos así lo percibimos los miembros del Consejo- que los servicios de la Administración hayan provocado tal aumento, sino que los contribuyentes han tomado conciencia primero de la existencia del Consejo, segundo de su utilidad, y tercero del ánimo y disposición de la Administración para atender las quejas fundadas de los ciudadanos.

Unos cuantos datos dan fe y fundamento a tal percepción. El porcentaje de quejas estimadas –quejas en las que se da la razón al contribuyente, se corrige la actuación de la Administración o, cuando tal corrección no es ya posible, se toman las medidas adecuadas para que el problema no vuelva a plantearse- se mueve entre el 60 y el 70 por ciento. El porcentaje de quejas en las que el contribuyente se muestra conforme con la primera contestación recibida del servicio que ha motivado la queja se eleva al 97 por ciento. El peso porcentual de quejas por defectuoso funcionamiento de los servicios se mantiene estable mientras se eleva el número total de quejas lo que indica, como antes he señalado, un creciente número de quejas también sobre aplicación de normas tributarias –sustantivas y procedimentales- con el consiguiente aumento de la complejidad y la diversificación de los temas que se someten a la consideración del Consejo.

Estas cifras explican que la primera preocupación de quienes nos incorporamos al Consejo en el año 2001 fuese la de preservar una de las notas que más tiene presente el Consejo en su actuación: la rápida tramitación y respuesta de las quejas recibidas.

Ello supuso una redistribución del trabajo dentro, claro está, de las posibilidades que ofrece la normativa de organización aplicable, cargando un mayor peso del trabajo diario en la Unidad operativa y en las Comisiones de trabajo que ha permitido seguir ofreciendo una celeridad de tramitación más que notable dentro del cuadro de las Administraciones públicas y que permite a la Comisión y al Pleno concentrar su trabajo en las cuestiones más complejas, siempre subrayando que la principal tarea del Consejo consiste en tramitar adecuadamente –día a día- las quejas presentadas por los ciudadanos.

Quien compare la Memoria del 2001, con las anteriores Memorias advertirá sin duda que esta decisión consciente de bascular las labores del Consejo hacia las quejas de los ciudadanos no podía sino reflejarse en una disminución del trabajo del Consejo en cuanto realizar sugerencias o elaborar propuestas de modificación de las normas que regulan los tributos. El Consejo, en efecto, ha cambiado su dirección en este sentido concentrando su labor de sugerencias y propuestas en aquellos problemas que –bien por el número de quejas recibido o por propia iniciativa- parecen más necesitados de tal preocupación.

Por otro lado, siguiendo con la tradición de Memorias anteriores, esta Memoria incluye un estudio sobre la Coordinación de la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, proponiéndose soluciones para los supuestos en que han sido satisfechos ambos impuestos por una misma operación.

Me parece, en fin, necesario concluir esta Presentación con una referencia a la revocación de actos de gestión, reflejo de la utilidad que en el ámbito de las Administraciones tributarias pueden tener las posibilidades de reconsideración de sus propios actos introducidas por el art. 105 de la Ley 30/92. Posibilidades que se enmarcan en una búsqueda de cooperación y actuaciones conjuntas de la Administración y de los administrados para la resolución o prevención de conflictos que se dibujan, a su vez, en un cuadro de profundización en el carácter que debe tener la actuación administrativa en una sociedad democrática avanzada. El Consejo, fiel a su independencia y a las líneas que marcaron su creación se enorgullece del papel que quiere jugar como enlace entre la Administración y los administrados en una línea de cooperación que sólo puede beneficiar a la totalidad de los ciudadanos

José Juan Ferreiro Lapatza
Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente

ÍNDICE

I.	NORMAS REGULADORAS.....	9
II.	EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL AÑO 2001.....	17
	1. Antecedentes	17
	2. Composición del Consejo	17
	3. Organización del Consejo.....	19
	A) Pleno	19
	a) Miembros del Pleno durante el año 2001	20
	b) Lugar de reunión	24
	c) Contenido de las sesiones	24
	B) Comisión permanente	29
	C) Sesiones de trabajo.....	33
	D) Comisiones de trabajo.....	33
	E) Presidente.....	33
	F) Secretario.....	34
	4. Régimen legal	35
	A) Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997	36
	B) Instrucción de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997	39
	C) Normas de organización y funcionamiento	39
	D) Instrucción de 11 de diciembre de 1998 del Director del Servicio de Auditoría Interna.....	40
	5. Funciones del Consejo.....	42
	A) Función consultora	42
	B) Resolución de problemas concretos con motivo de quejas y sugerencias.....	43
III.	LA UNIDAD OPERATIVA	47
	1. Normativa reguladora.....	47
	2. Estructura.....	48
	3. Medios personales	50
	4. Medios materiales	51
IV.	TRAMITACIÓN Y GESTIÓN DE EXPEDIENTES: ESTADÍSTICAS	55

V.	COORDINACIÓN DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	69
	1. Planteamiento del problema.....	69
	2. Liquidación improcedente del IVA.....	71
	3. Liquidación improcedente del ITP	76
VI.	PROPUESTAS APROBADAS	
	1. Índice.....	79
	2. Propuestas	81
VII.	INFORME DE LA SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA SOBRE LAS PROPUESTAS EFECTUADAS Y LAS MEDIDAS ADOPTADAS	121

I. NORMAS REGULADORAS

I. NORMAS REGULADORAS

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

Seguidamente se recogen preceptos fundamentales del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre (BOE de 20 de diciembre), por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Artículo 1. Creación

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

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

Artículo 2. Funciones del Consejo

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

- a) Recibir, a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, las quejas, reclamaciones y sugerencias de los ciudadanos, relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que se observe en el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como de los demás órganos y unidades administrativas que conforman la Secretaría de Estado de Hacienda.
- b) Recabar y contrastar la información necesaria acerca de las quejas o reclamaciones interpuestas, al efecto de verificar y constatar su real trascendencia y posteriormente realizar las correspondientes sugerencias para la adopción de las medidas que fueren pertinentes.
- c) Recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, simplificar trámites administrativos o estudiar la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios así como, con carácter general, para cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración tributaria y para la consecución de los fines asignados a la misma.

- d) Asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en los artículos 29 y 77 de la Constitución en el ámbito tributario.
- e) Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, ya se refiera al ámbito de la regulación de los tributos, ya al de su aplicación.
- f) Elaborar una memoria anual en la que quede reflejado el resumen de sus actuaciones a lo largo del ejercicio y se sugieran aquellas medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para evitar la reiteración fundada de quejas o reclamaciones por parte de los contribuyentes. La memoria anual será sometida al conocimiento del Gobierno por el Secretario de Estado de Hacienda a través del Ministro de Economía y Hacienda, tras cuyo trámite adquirirá el carácter de pública.

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

- g) Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda en la resolución de aquellas quejas, reclamaciones y sugerencias formuladas por los ciudadanos cuando aquél así lo solicitase.
- h) Proponer al Secretario de Estado de Hacienda, a través del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aquellas modificaciones normativas o procedimentales que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los ciudadanos.

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

Artículo 4. Composición

1. El Consejo para la Defensa del Contribuyente estará formado por 16 vocales, nombrados por el Ministro de Economía y Hacienda mediante la correspondiente Orden ministerial, de la siguiente forma:
 - a) Formarán parte del Consejo ocho vocales, representantes de los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y de la sociedad en general.

- b) Asimismo, serán vocales cuatro representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con la siguiente distribución:
- 1.º Tres representantes de los Departamentos y Servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria propuestos por el Secretario de Estado de Hacienda, oído el Director general de la misma, de entre los que uno ejercerá las funciones de Secretario.
 - 2.º El Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- c) Un representante de los siguientes centros directivos, propuestos por el Secretario de Estado de Hacienda, oídos los Directores de los respectivos centros:
- 1.º Dirección General de Tributos.
 - 2.º Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.
 - 3.º Dirección General del Catastro.
- d) Un representante de los Tribunales Económico-Administrativos, propuesto por el Secretario de Estado de Hacienda, oído el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central.
- 4.º Dentro del Consejo para la Defensa del Contribuyente existirá una Comisión Permanente presidida por el Presidente del citado Consejo y formada por tres miembros designados por el mismo, de entre los vocales que tengan la condición de funcionarios públicos en activo y por el Secretario del Consejo para la Defensa del Contribuyente, que asimismo, ejercerá las funciones de Secretario de dicha Comisión Permanente. Serán competencias y funciones de esta Comisión las que determine el Consejo conforme a sus propias normas de funcionamiento.

Artículo 6. Unidad Operativa

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con su propia normativa, adscribirá una unidad operativa que, coordinada por el Director General del Servicio de Auditoría Interna, prestará apoyo técnico al Consejo en el desempeño de las funciones que tiene encomendadas.
2. De acuerdo con la normativa propia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se determinará la estructura de esta unidad así como su composición, que será la que determine su relación de puestos de trabajo.

3. Serán funciones de esta unidad operativa las siguientes:
- a) Las de comunicación por orden del Presidente del Consejo con los órganos y unidades de la Secretaría de Estado de Hacienda y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la tramitación de los asuntos de la competencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente así como el soporte administrativo y técnico de dicha tramitación.

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

II. EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL AÑO 2001

II. EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL AÑO 2001

1. ANTECEDENTES

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ve la luz formalmente el 21 de diciembre de 1996, fecha en que se publica en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre. No obstante, la génesis del Consejo se viene fraguando desde más de seis meses antes, cuando comienzan a elaborarse los primeros borradores; así se llega a la Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 16 de enero de 1997, en la que 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 sus funciones, que luego se desarrollan, son tanto consultivas (artículo 2.h del Real Decreto 2458/96) como de asesoramiento en la resolución de las quejas y sugerencias (artículo 2.a., entre otros, de dicha norma).

2. COMPOSICIÓN DEL CONSEJO

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

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

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

En el año 2001 se cumple el primer quinquenio de funcionamiento del Consejo. Ello supone cierta consolidación de este órgano en la esfera tributaria. En dicho ejercicio se produce el primer gran relevo en las

personas que forman parte del Consejo, materializado en el cambio de presidente del Consejo y en un gran número de Vocales, como más adelante se recogerá.

El Consejo y la labor que desarrolla es conocido tanto por la Administración Tributaria como por los contribuyentes, asesores fiscales, profesores y demás profesionales del campo tributario.

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 2001, fueron nombrados por la Orden de 16 de enero de 1997 (BOE de 18), Orden de 21 de abril de 1999 (BOE de 3 de mayo), Orden de 14 de marzo de 2000 (BOE de 24 de marzo) y Orden de 20 de abril de 2001 (BOE de 4 de mayo).

En reunión de 26 de abril del 2001 se constituyó el nuevo Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente. En dicha reunión se contó con la asistencia del Excmo. Sr. Secretario de Estado de Hacienda, D. Enrique Gimenez-Reyna, que agradeció el trabajo realizado a los Vocales salientes y dio la bienvenida a los nuevos Vocales.

En dicho pleno constitutivo se procedió a la propuesta de nombramiento del nuevo Presidente, en sustitución del anterior D. Javier Lasarte Álvarez. El Director General de Tributos, D. Estanislao Rodríguez-Ponga y Salamanca propuso para dicho cargo a D. José Juan Ferreiro Lapatza, por su prestigio y su larga y brillante trayectoria profesional; propuesta que fue apoyada por unanimidad por todos los Vocales del Consejo. Por Orden del Ministro de Hacienda de 27 de abril del 2001 (BOE de 4 de mayo) se nombró al nuevo Presidente.

El anterior y primer Presidente D. Javier Lasarte Álvarez, se despidió de los Vocales del Consejo, ofreciendo su colaboración y deseando suerte al nuevo Consejo. Sirva esta memoria para dejar constancia del buen hacer y agradecimiento al primer Presidente del Consejo.

En la citada reunión, el presidente eligió como miembros de la Comisión Permanente a D. Andrés Sánchez Pedroche, D^a. Ana Muñoz Merino y D. Alberto Monreal Lasheras, además consideró conveniente que asistiera a la Comisión Permanente D. José Ignacio Ruiz Toledano como

representante de los Tribunales Económico-Administrativos, y D. Joaquín del Pozo como representante de la AEAT encargado de las relaciones con el Consejo.

En cuanto a todos los vocales del Consejo durante el año 2.001, 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 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.

El Pleno del Consejo se reunió por primera vez el 20 de enero de 1997 en su sesión constituyente. El 26 de abril del año 2001 se celebró Pleno constitutivo del nuevo Consejo, con propuesta de nombramiento de nuevo presidente. Ambos plenos constitutivos contaron con la presencia del Secretario de Estado de Hacienda.

a) Miembros del Pleno del Consejo durante el año 2001**Presidente**

Javier Lasarte Álvarez (hasta abril)
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

José Juan Ferreiro Lapatza (desde abril)
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

Vocales

M^a. Dolores Aguado Fernández (hasta abril)
Arquitecto de la Hacienda Pública
Subdirectora General de Catastros Inmobiliarios
Dirección General de Catastro

Luis Ramón Beneyto Juan
Inspector de los Servicios
Director del Servicio de Auditoría Interna
Agencia Estatal de Administración del Estado

Luis Briones Fernández (hasta abril)
Inspector de Finanzas del Estado (en excedencia)
Abogado

Rubén Candela Ramos (desde abril hasta octubre)
Economista
Subinspector de Hacienda (en excedencia)

Gabriel Casado Ollero (hasta abril)
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense

Francisco Clavijo Fernández (desde noviembre)
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

Ernesto Eserverri Martínez (desde abril)
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

Agustín Flores Arnedo (hasta abril)
Inspector de Finanzas del Estado
Vocal Coordinador de los Tribunales Económico-Administrativos
Regionales con el Tribunal Económico Administrativo Central

Juan Francisco Gorjón Palenzuela (hasta abril)
Abogado y Economista
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

José María Luis de Odriozola (desde abril)
Inspector de Finanzas del Estado
Delegado Especial de la Agencia Estatal de
Administración Tributaria en Cataluña

Eduardo Luque Delgado (desde abril)
Abogado

Javier Martín Fernández (desde abril)
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense

Juan Martín Queralt (hasta abril)
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

Antonio Martínez Calcerrada (hasta abril)

Abogado del Estado

Jefe de la Abogacía del Estado ante la Audiencia Nacional

Alberto Monreal Lasheras (desde abril)

Inspector de Finanzas del Estado

Director del Departamento de Gestión Tributaria

Agencia Estatal de Administración Tributaria

Jesús S. Miranda Hita (desde abril)

Inspector de Finanzas del Estado.

Inspector de los Servicios de Economía y Hacienda

Director General del Catastro

Ana Muñoz Merino (desde abril hasta octubre)

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Cantabria

Jaime Parrondo Aymerich (hasta abril)

Inspector de Finanzas del Estado

Subdirector General de las Haciendas Territoriales

Leopoldo Pons Albentosa (desde noviembre)

Inspector de Finanzas del Estado (en excedencia).

Gerardo Pérez Rodilla

Inspector de Finanzas del Estado.

Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria

Agencia Estatal de Administración Tributaria

Estanislao Rodríguez-Ponga y Salamanca (hasta julio)

Inspector de Finanzas del Estado

Director General de Tributos (hasta julio, desde julio Secretario de Estado de Hacienda)

Miguel Roque De Las Heras (hasta abril)

Funcionario de Gestión de Hacienda (en excedencia)

Economista

Director General del Centro de Estudios Financieros

José Ignacio Ruiz Toledano (desde abril)

Inspector de Finanzas del Estado

Vocal Coordinador de los Tribunales Económico-Administrativos

Regionales con el Tribunal Económico Administrativo Central

J. Andrés Sánchez Pedroche

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Castilla-La Mancha

Miguel Angel Sánchez Sánchez (desde noviembre)

Inspector de Finanzas del Estado

Director General de Tributos

Eugenio Simón Acosta (desde noviembre)

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Navarra

Francisco Torres Cobo (hasta abril)

Inspector de los Servicios

Secretaria

Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado

Abogado del Estado

Subdirectora General del Servicio Jurídico

Agencia Estatal de Administración Tributaria

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) Lugar de reunión del Pleno:

Durante el año 2.001 se ha conseguido dar estabilidad al lugar de reunión de los Plenos, celebrándose todos ellos, a partir de la cuarta sesión, en la Sala Carlos IV de la Secretaría de Estado de Hacienda, sita en la C/ Alcalá, nº 9, 2.ª Planta. Las tres primeras reuniones se celebraron en la Sala de Juntas de la Subdirección General de Verificación y Control Tributario del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, sita en la C/ Infanta Mercedes, nº 49, Planta Baja.

c) Contenido de las sesiones:

Durante el año 2.001 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 2.001 se han tratado en Pleno cuestiones de gran transcendencia, sin perjuicio del detalle por sesión que más adelante se recogerá, destacamos las siguientes:

- Nombramiento de nuevo Presidente del Consejo.
- Nombramiento de nuevos vocales y elección de nuevos miembros de la Comisión Permanente
- Modificación de las normas internas de funcionamiento del Consejo
- Armonización de las contestaciones a las quejas en disconformidad
- Aprobación de la Memoria del año 2.000
- Propuestas de Revocaciones de actos administrativos

A continuación recogemos todas las sesiones del año 2.001 con un extracto de los asuntos más relevantes y las decisiones adoptadas:

Sesión 01/2001, de 1 de febrero

En esta sesión se aprobaron por unanimidad la Propuesta A/1/2001. Sobre disfunciones provocadas por la posible utilización de distintos

procedimientos de revisión de oficio de actos administrativos tributarios para cuya resolución son competentes órganos administrativos.

Se analizaron las propuestas B/1/2001 sobre la práctica de embargos en las devoluciones tributarias y la C/1/2001 sobre la imputación de rendimientos de trabajo reconocidos por resolución judicial, aunque se acordó darle una nueva redacción.

Sesión 02/2001, de 28 de febrero

En esta sesión se aprobó por unanimidad la Propuesta A/2/2001. Sobre el dispar tratamiento normativo en el IRPF de las indemnizaciones percibidas como consecuencia de despido colectivo por causas económicas, técnicas, organizativas, productivas o de fuerza mayor y por despido improcedente.

Debate sobre la propuesta B/2/2001 sobre duplicidad de pago de IVA e ITP en los supuestos de transmisiones patrimoniales, se acordó darle una nueva redacción.

También se expuso la propuesta C/2/2001 sobre modificación de las normas para la determinación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades. Acordándose pedir informe a la Dirección General de Tributos y al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

Sesión 03/2001, de 13 de marzo

Se aprobó por unanimidad la Memoria del año 2000.

Aprobación por unanimidad la Propuesta C/2/2001 sobre modificación de las normas para determinación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Se despide a D. Ignacio López Lubián, como jefe de la Unidad Operativa, y se da la bienvenida a D. Alejandro Luelmo Fernández que lo sustituye.

Sesión 04/2001, de 26 de abril

Constitución de nuevo Consejo.

Propuesta de nombramiento de nuevo presidente D. José Juan Ferreiro Lapatza.

Elección de nuevos miembros de la Comisión Permanente.

Sesión 05/2001, de 8 de mayo

Propuesta del presidente sobre método interno de distribución del trabajo de los expedientes de disconformidad.

El Presidente declara su intención de que este nuevo Consejo concentre su trabajo en la atención a las quejas presentadas, incluyendo en este punto las posibles propuestas de revocación, y centre su labor de sugerencias y propuestas de cambios normativos en aquellos problemas que por su reiteración o importancia lo merezcan.

El Presidente hace la propuesta de que cuando la Comisión Permanente considere no correcta la respuesta dada por un vocal a un expediente de disconformidad, el expediente pase a un segundo Vocal para tener otra opinión.

Sesión 06/2001, de 5 de junio.

Debate sobre la tramitación de las revocaciones y su comunicación al contribuyente.

Se establece que sean grupos de trabajo los que preparen las propuestas de cambio normativo, creándose tres grupos de trabajo para elaborar las siguientes propuestas:

- Sobre la cuestión de la duplicidad de IVA-ITP, ya en marcha.
- Sobre los problemas que plantea la existencia de dos pagadores en IRPF.
- Sobre la separación del procedimiento de inspección y el procedimiento sancionador.

Se informa sobre la necesidad de modificar las normas internas, debido a los acuerdos adoptados sobre tramitación de los expedientes de disconformidad.

Se informa sobre los expedientes de revocación aprobados por la Comisión Permanente. Entre estos el de una sanción a contribuyente cuya declaración se elaboró con el programa PADRE.

Sesión 07/2001, de 4 de julio

Se aprueba por unanimidad la modificación de las normas internas de funcionamiento del Consejo, art. 22, apartado 8 y 9, que regula el procedimiento de resolución de quejas y sugerencias.

El Presidente presenta un informe que recoge su visión personal sobre la Administración Tributaria.

Sobre la tramitación de las propuestas de revocación se acuerda que será comunicado al contribuyente el contenido de las contestaciones de la AEAT, pero no la contestación en sí.

Debate sobre las “retenciones materiales” de devoluciones por parte de la AEAT una vez transcurridos los plazos previstos normativamente para practicarlas. Borrador de carta del Consejo al contribuyente y a la Dirección de la AEAT.

La necesidad de que estas retenciones tengan una cobertura jurídica y compatibilizarlo con la necesidad de evitar fraudes fiscales, sobre todo en IVA. Concluyendo con la redacción de un nuevo borrador de carta a dirigida a la Dirección de la AEAT.

Se presenta y discute sobre el borrador de posible propuesta del Consejo para evitar la doble imposición IVA-ITP.

Sesión 08/2001, de 19 de septiembre

El Presidente informa sobre las reuniones a celebrar con las Asociaciones Profesionales y sobre las jornadas tributarias a celebrar en el Instituto de Estudios Fiscales.

Se informa sobre determinadas propuestas de revocaciones.

Se exponen las siguientes propuestas.

- Sobre la imposición de sanciones derivadas de declaraciones tributarias realizadas con ayudas del programa PADRE.
- Sobre unificación de los plazos de presentación e ingreso de las autoliquidaciones por IRPF.
- Sobre concesión de aplazamiento y fraccionamiento de pago para deudas tributarias de pequeña cuantía y posibilidad de ampliación de plazos una vez otorgados.
- Sobre la cesión de información tributaria por la AEAT a Juzgados y Tribunales.

Sesión 09/2001, de 24 de octubre

Informe sobre el seminario celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales y las conclusiones llegadas acerca de la superposición IVA-ITP.

Informe sobre propuestas de revocación.

Debate sobre el retraso en las devoluciones de IVA e IRPF, se acuerda la elaboración de una propuesta.

Debate sobre relevo de vocales.

Aprobación por unanimidad de las siguientes propuestas:

Propuesta A/9/2001

Imposición de sanciones derivadas de declaraciones tributarias realizadas con el programa de ayuda PADRE.

Propuesta B/9/2001

De unificación de plazos de presentación e ingreso de autoliquidaciones.

Propuesta C/9/2001

Cesión de información tributaria de la AEAT a Juzgados y Tribunales.

Propuesta D/9/2001

Concesión de aplazamiento y fraccionamiento de pago para deudas tributarias de pequeña cuantía y posibilidad de ampliación de plazos una vez otorgados.

Sesión 10/2001, de 22 de noviembre

Presentación y bienvenida a nuevos vocales del Consejo: D. Leopoldo Pons, D. Eugenio Simón Acosta y D. Francisco Clavijo.

Se nombra como nuevo vocal de la Comisión a D. Javier Martín.

El Presidente informa sobre la situación del Consejo, sobre el estado de tramitación de la Memoria del ejercicio 2.000 y sobre el Congreso de Asesores Fiscales al que ha acudido.

El Jefe de la Unidad Operativa informa sobre la situación de las Oficinas de Relación con los Tribunales.

Informe sobre propuestas de revocación.

Aprobación de propuesta de carta a enviar al contribuyente en el asunto de “retenciones materiales” de IVA, con el compromiso de consultar antes al Departamento de Inspección de la AEAT, para evitar que se envíen a contribuyentes incurso en procesos fraudulentos (como el llamado “fraude carrusel”).

Debate sobre propuesta de modificación del art. 77.6 de la LGT.

Sesión 11/2001, de 19 de diciembre

El Presidente informa sobre el estado de tramitación de la Memoria del 2.000, de la reunión celebrada con asociaciones profesionales el 17 de diciembre y de las relaciones con la Escuela de Hacienda Pública.

Debate sobre propuesta sobre trámite de audiencia en el procedimiento inspector y carácter de las actas que se tramitan en dicho procedimiento.

Estudio de propuesta sobre arbitraje en los procedimientos tributarios.

Informe de seminario celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales el 29 de noviembre.

Aprobación de calendario de sesiones para el año 2.002.

B) Comisión Permanente

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

Entre sus funciones están las siguientes:

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

- Elevar las propuestas de resolución elaboradas por las Comisiones de Trabajo al Secretario de Estado de Hacienda o al Pleno del Consejo según proceda.

La Comisión Permanente 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, estos 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 2001 se han celebrado las siguientes sesiones de la Comisión Permanente:

- 15 de febrero
- 22 de febrero
- 13 de marzo
- 20 de marzo
- 18 de abril
- 26 de abril
- 9 de mayo
- 23 de mayo
- 1 de junio
- 20 de junio
- 3 de julio
- 17 de julio
- 11 de septiembre
- 9 de octubre
- 23 de octubre
- 6 de noviembre

Han participado en las Comisiones Permanentes del año 2001 además de los miembros de derecho designados por el Pleno, los miembros de la Unidad Operativa Central y Unidades Operativas Regionales 1 y 2, la Jefe de la Unidad de Apoyo de la Dirección General del Catastro, el Vocal representante de los Tribunales Económico-Administrativo y el representante de la AEAT encargado de relaciones con el Consejo. En concreto, las personas que han participado en las comisiones del año 2.001 han sido las siguientes:

a) Como miembros de pleno derecho

Presidente

D. Javier Lasarte Álvarez (hasta abril)
D. José Juan Ferreiro Lapatza (desde abril)

Vocales

D. Gabriel Casado Ollero (hasta abril)
D. Francisco Torres Cobo (hasta abril)
D. Andrés Sánchez Pedroche
D^a. Ana Muñoz Merino (desde mayo hasta octubre)
D. Alberto Monreal Lasheras (desde mayo)
D. Javier Martín Fernández (desde noviembre)

Secretaria

D^a. Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado

b) Como invitados

D. J. Ignacio López Lubián (hasta febrero)
Jefe de la Unidad Operativa
D. Alejandro Luelmo Fernández
Jefe de la Unidad Operativa (desde marzo)

- D^a. María Drake Escribano
Jefa de la Unidad Operativa Regional 1
- D^a. María Victoria Casaleiz Jaquotot
Jefa de la Unidad Operativa Regional 2
- D^a. M^a. José Baeza Domenech
Unidad Operativa Central.
- D. José Ignacio Rubio de Urquía
Unidad Operativa Central
- D^a. Monserrat Merino Pastor
Jefa de la Unidad de Apoyo de la Dirección General del Catastro
- D. Joaquín del Pozo López
Representante de la A.E.A.T. de relaciones con el Consejo
- D. José Ignacio Ruiz Toledano
Vocal del Consejo, representante de los Tribunales Económico-Administrativos

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

El lugar habitual de celebración de las sesiones de la Comisión Permanente ha sido el despacho del Presidente del Consejo en la Secretaría de Estado de Hacienda.

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

C) Sesiones de Trabajo

Igual que en años anteriores, en el 2.001 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 Jefe de la Unidad de Apoyo de la Dirección General del Catastro y, como antes se expuso, con algunos Vocales, miembros o no de la Comisión Permanente, y han servido principalmente para el examen y estudio de las quejas presentadas, examinando las contestaciones de los servicios responsables a efectos de proceder en consecuencia sobre la resolución de los expedientes. Las sesiones de trabajo se celebran en las sedes de las Unidades Operativas Regionales de Madrid y Barcelona.

D) Comisiones de Trabajo

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

El 17 de diciembre del 2.001, se celebró una reunión a la que asistieron los el Presidente del Colegio Nacional de Titulares Mercantiles, el Presidente del Colegio Nacional de Economistas, un representante del Consejo General de la Abogacía, el Presidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

E) Presidente

Como se ha comentado anteriormente, en el año 2.001 se produce el primer relevo de Presidente. Hasta abril, fue Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente D. Javier Lasarte Álvarez. A partir de abril, fue nombrado presidente por el Ministro de Hacienda D. José Juan Ferreiro Lapatza , a propuesta del pleno del Consejo, de entre sus miembros, por un plazo de 4 años, mediante Orden del Ministro de Hacienda de 27 de abril del 2001 (BOE de 4 de mayo). En caso de vacante, ausencia, enfermedad u otra causa legal, el Presidente será sustituido por el miembro del órgano

colegiado de mayor jerarquía, antigüedad y edad, si bien el Consejo podrá designar a un Vocal para sustituir al Presidente en esa sesión.

El Presidente tiene, entre otras las siguientes funciones:

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

F) Secretario

El Secretario del Consejo es nombrado y cesado por el Pleno del Consejo, a propuesta del Presidente. Durante el año 2.001 ha sido secretaria del Consejo D^a. Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado. 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 funcionamiento del Consejo ha sido regulado mediante las normas de desarrollo del Real Decreto 2458/96. en este sentido, señala la disposición final única del Real Decreto citado:

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

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

En consecuencia, se desprende de la disposición final citada la necesidad de establecer dos tipos distintos de normas. En primer lugar, y siguiendo el orden expresado en la disposición, y por aplicación del artículo 22.2 de la Ley 30/92, en cuanto que el Consejo es un órgano colegiado de composición no homogénea, es preciso que, como todo órgano colegiado tenga éste unas normas de organización y funcionamiento. Dichas normas, fueron aprobadas, definitivamente por el Pleno en su sesión del 5 de marzo de 1997 (modificadas 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, éstas 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 que normalmente serán aquellos susceptibles de provocar las quejas y sugerencias que posteriormente presentarán los interesados. Pues bien, a la vista de dicha distinción, pero siempre manteniendo la competencia, el BOE del 28 de febrero de 1997 publica sendas disposiciones del Secretario de Estado de Hacienda. La primera es la Resolución de 14 de febrero, por la que se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas y sugerencias (en adelante la Resolución). La segunda es la Instrucción de 14 de febrero sobre establecimiento y funcionamiento de la Unidad Operativa del Consejo (en adelante la Instrucción).

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

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

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

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

Decreto 2458/96, el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas y sugerencias.

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

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

1º. Procedimiento para la tramitación de las quejas

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

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

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

Puede darse el caso, y es lo normal, de que el ciudadano se dé por satisfecho una vez recibida la contestación del servicio responsable, en cuyo caso no parecen necesarias ulteriores actuaciones de los órganos del Consejo en relación con la queja puntual planteada. 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, éste 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 208/96 se asemejaría a la primera instancia del procedimiento establecido por el Real Decreto 2458/1996 y las normas de desarrollo.

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

2º. Tramitación de las sugerencias

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

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

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) Normas de organización y funcionamiento

Por aplicación del artículo 22.2 de la Ley 30/92, en cuanto que el Consejo es un órgano colegiado de composición no homogénea, es preciso que, como todo órgano colegiado, tenga unas normas de organización y funcionamiento. Dichas normas, después de las oportunas deliberaciones fueron aprobadas definitivamente por el Pleno en su sesión del 5 de marzo de 1997. Dichas normas fueron modificadas en 1.999 (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, éste ha sido especialmente cuidadoso en la elaboración de las normas relativas a las funciones de los Vocales, así como a los derechos y obligaciones de los mismos, con especial referencia al deber de secreto y sigilo.

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

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

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

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

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

Primera fase: recepción de la queja y sugerencia

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

En la norma segunda se define la habilitación del personal de las distintas Unidades, entendiendo como tal aquellos funcionarios titulares de

las mismas que no desempeñan un puesto de trabajo específico del Consejo.

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

Segunda fase: tramitación del expediente

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

Tercera fase: contestación por el Servicio responsable

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

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

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

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

Por último, la Instrucción establece en diversos anexos varios modelos de comunicación de las Unidades Tramitadoras con los Servicios

responsables (oficios de designación, requerimientos de contestación, solicitud de informe adicional o de contestación complementaria, etc.).

5. FUNCIONES DEL CONSEJO

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

A) Función consultora

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

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

como tales son perfectamente conscientes de los problemas más acuciantes que afectan a los ciudadanos en sus relaciones tributarias.

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

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

1º. Resolución de quejas

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

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

se ha causado a una persona particular, con motivo de un procedimiento tributario en el que ésta ha sido parte.

Obviamente el Consejo puede y debe dar satisfacción a aquellas quejas generales que evidencian desacuerdo con las normas o un defectuoso funcionamiento de los servicios, pero también debe atender a las segundas. Precisamente en relación con éstas se suscitan los principales problemas, pues dentro de los procedimientos tributarios han existido tradicionalmente dos grandes grupos de quejas singulares, a saber las quejas del artículo 106 de la Ley General Tributaria y las del artículo 24 del Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo. Sin entrar ahora en otras consideraciones, sí se debe apuntar que, desde un primer momento, el Consejo entendió que debía irrogarse las funciones resolutorias tanto de la unidad procedimental mediante la inclusión de un órgano ajeno, lo cierto es que éste tiene una ventaja sustancial pues es un órgano ajeno, independiente y que no se ve “contaminado” por las disfunciones inherentes a la proximidad. Por esta razón, el Consejo ha desarrollado su función ejerciendo una vis atractiva que le permitiera conocer de estas quejas que pueden denominarse como singulares.

2º. 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 ha dado prioridad a las propuestas de revocaciones, frente a las propuestas normativas. Así en el año 2001 se solicitaron 31 Revocaciones, de las que han sido aceptadas 13 por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, estando una solicitud pendiente de respuesta a fecha de elaboración de esta memoria (Ver estadísticas).

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 entre ellos la Agencia Tributaria, en los asuntos de la competencia del Consejo, y en dar el soporte técnico y administrativo para la tramitación de los mismos. También elaborará los informes y estudios, particulares o generales, y los proyectos que le sean encomendados.

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

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

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

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

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

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

2. ESTRUCTURA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

de quejas, reclamaciones y sugerencias del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

En fecha 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.

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

3. MEDIOS PERSONALES

En el año 2001 se ha producido un relevo en la Jefatura de la Unidad Operativa, D. Ignacio López Lubián, fue sustituido por D. Alejandro Luelmo Fernández desde marzo del 2001, ambos Inspectores de los Servicios.

Además de los funcionarios incluidos en la relación de puestos de trabajo que más adelante se recoge, ha estado prestando sus servicios como comisionado en la Unidad Operativa un Inspector de Hacienda, procedente de un puesto de trabajo de la Delegación de la A.E.A.T. de Madrid, en concreto Jefe de Unidad Regional de Inspección.

Este Inspector de Hacienda ha colaborado directamente con el Presidente del Consejo, examinando los expedientes en disconformidad. Así mismo, en algunos casos, ha asistido mediante la elaboración de Informes a otros miembros de la Unidad Operativa.

Durante el año 2001 el Inspector de Hacienda que ha desarrollado estas funciones ha sido D. José Ignacio Rubio de Urquía.

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 Resolución de 27 de febrero del 2001 de la Presidencia de la AEAT, es la siguiente:

Puesto	Nivel	Dotación
Jefe Unidad Operativa Regional	29	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
Total puestos de la relación		30

4. MEDIOS MATERIALES

En cuanto a los medios materiales, la situación es dispar, así la Unidad Regional de Barcelona dispone de locales adecuados para el desarrollo de su trabajo, sin embargo, en la Unidad Regional de Madrid existe escasez de espacio para el desarrollo de su trabajo.

La Unidad Central se encuentra en un semisótano en la calle Huesca nº 25, sin ventilación suficiente y con escasa luz natural, que entendemos no reúne las condiciones óptimas para el desempeño del trabajo.

El Inspector de Hacienda comisionado en la Unidad Operativa, tiene su despacho en el Servicio de Auditoría Interna, por falta de espacio en la calle Huesca nº 25.

En cuanto a la Unidad Regional de Madrid, en el año 2001, para evitar las aglomeraciones de público en la Unidad tramitadora-receptora, se desgajó la Unidad receptora para la recepción de quejas. Habiéndose procedido a dar los cursos de habilitación necesaria a los funcionarios de la Unidad receptora.

En todas las sedes se dispone del mobiliario y del equipo informático preciso para desarrollar la gestión.

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

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

IV. TRAMITACIÓN Y GESTIÓN DE EXPEDIENTES: ESTADÍSTICAS

IV. TRAMITACIÓN Y GESTIÓN DE EXPEDIENTES: ESTADÍSTICAS

QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR ÁREAS DE PROCEDENCIA Y DELEGACIONES

Año 2001

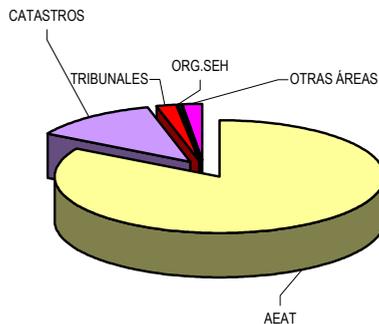
Entrada de Quejas y Sugerencias		Áreas de procedencia						
Número	Datos por Delegaciones	AEAT	TE Ad	GT Catastro	Resto Or SEH	Otras Áreas	TOTAL	
							SUMA	%
1	ÁLAVA						0	0,00
2	ALBACETE	15		19			34	0,35
3	ALICANTE	144	1	27	1	2	175	1,81
4	ALMERÍA	18		15			33	0,34
5	AVILA	70		21			91	0,94
6	BADAJOS	9		1			10	0,10
7	BALEARES	95		48	1	2	146	1,51
8	BARCELONA	1.203	30	19	1	19	1.272	13,17
9	BURGOS	37	2	6			45	0,47
10	CACERES	28		2		1	31	0,32
11	CADIZ	149		3			152	1,57
12	CASTELLON	19		4			23	0,24
13	CIUDAD REAL	11		1			12	0,12
14	CORDOBA	38		2	1	1	42	0,43
15	LA CORUÑA	200		8	2	3	213	2,21
16	CUENCA	5		2			7	0,07
17	GIRONA	17		5			22	0,23
18	GRANADA	59		21			80	0,83
19	GUADALAJARA	11		22			33	0,34
20	GUIPUZCOA	4					4	0,04
21	HUELVA	47		2			49	0,51
22	HUESCA	10		6			16	0,17
23	JAEN	23	1	23			47	0,49
24	LEON	25		18		5	48	0,50
25	LLEIDA	48		4			52	0,54
26	LA RIOJA	22		5			27	0,28
27	LUGO	7		4			11	0,11
28	MADRID	4.559	11	113	44	67	4.794	49,64
29	MALAGA	110	1	13			124	1,28
30	MURCIA	67		9		5	81	0,84
31	NAVARRA	2					2	0,02
32	ORENSE	12		1			13	0,13
33	ASTURIAS	52		46			98	1,01
34	PALENCIA	12		2	1		15	0,16
35	LAS PALMAS	67	3	1			71	0,74
36	PONTEVEDRA	50		8			58	0,60
37	SALAMANCA	5		3	3		11	0,11
38	S.C. DE TENERIFE	77		33		2	112	1,16
39	CANTABRIA	29		4			33	0,34
40	SEGOVIA	6		11			17	0,18
41	SEVILLA	189	3	10		1	203	2,10
42	SORIA	1		1			2	0,02
43	TARRAGONA	19		3			22	0,23
44	TERUEL	3		2			5	0,05
45	TOLEDO	23		8			31	0,32
46	VALENCIA	164		15			179	1,85
47	VALLADOLID	46		8			54	0,56
48	VIZCAYA	8					8	0,08
49	ZAMORA	4					4	0,04
50	ZARAGOZA	87	1	4		2	94	0,97
51	CARTAGENA	2				1	3	0,03
52	GIJON	31		4			35	0,36
53	JEREZ DE LA FRONTERA	37		3			40	0,41
54	VIGO	57		4		2	63	0,65
55	CEUTA	5					5	0,05
56	MELILLA	3					3	0,03
99	SERVICIOS CENTRALES	803					803	8,31
TOTAL		8.844	53	594	54	113	9.658	100,00

QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR ÁREAS DE PROCEDENCIA

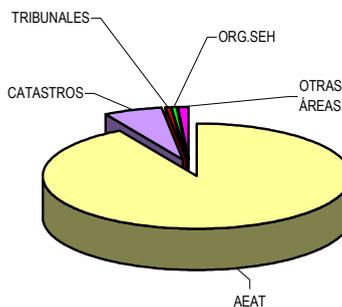
Comparación entre los años 1997 a 2000 y el año 2001

Área de Procedencia de Quejas y Sugerencias	Años 1997 a 2000		Año 2001	
	TOTAL		TOTAL	
	NÚMERO	% S/TOTAL	NÚMERO	% S/TOTAL
AEAT	15.819	83,34	8.844	91,57
Catastros	2.389	12,59	594	6,15
Tribunales Económico Administrativos	366	1,93	53	0,55
Restantes Organismos de la S.E.Hacienda (1)	54	0,28	54	0,56
Otras áreas (2)	354	1,86	113	1,17
TOTAL	18.982	100,00	9.658	100,00

Años 1997 a 2000



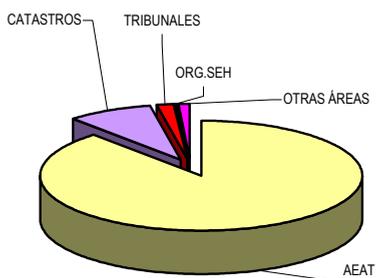
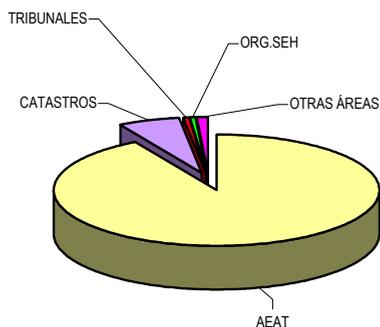
Año 2001



- (1) Incluye las quejas y sugerencias relativas a la DG Tributos y a la SG Política Fiscal Territorial y Comunitaria
- (2) Incluye aquellos expedientes que por no referirse a los procedimientos a que se ciñe la actuación del CDC han concluido como inadmisiones.

QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR ÁREAS DE PROCEDENCIA*Comparación entre los años 2000 y 2001*

Área de Procedencia de Quejas y Sugerencias	Año 2000		Año 2001 (*)	
	TOTAL		TOTAL	
	NÚMERO	% S/TOTAL	NÚMERO	% S/TOTAL
AEAT	5.255	88,45	8.844	91,57
Catastros	506	8,52	594	6,15
Tribunales Económico Administrativos	102	1,72	53	0,55
Restantes Organismos de la S.E.Hacienda (1)	13	0,22	54	0,56
Otras áreas (2)	65	1,09	113	1,17
TOTAL	5.941	100,00	9.658	100,00

Año 2000**Año 2001**

(1) Incluye las quejas y sugerencias relativas a la DG Tributos y a la SG Política Fiscal Territorial y Comunitaria

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

(*) En el año 2001 se incluyen 3.608 quejas idénticas presentadas por trabajadores prejubilados de Telefónica

QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR CÓDIGOS

Año 2001

Códigos de Quejas (Q) y Sugerencias (S)

Código Q/S	Significado de los códigos	TOTAL	
		SUMA	%
	Información y atención	3.364	34,83
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	399	4,13
Q/S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	432	4,47
Q/S140	INADECUACION INMUEBLE	263	2,72
Q/S190	INFORMACION Y ASISTENCIA	1.149	11,90
Q/S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION IMPRESOS	6	0,06
Q/S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA C.A.	20	0,21
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA	30	0,31
Q/S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF	917	9,49
Q/S340	SOPORTE INFOR. PROGRAMA PADRE	10	0,10
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS	18	0,19
Q/S360	TELEFONO PETICIÓN DE DATOS TRIBUTARIOS	57	0,59
Q/S370	IRPF MODELOS 104-105	63	0,65
	Tiempo de tramitación y ejecución de resoluciones	670	6,94
Q/S030	TIEMPO DE TRAMITACION	412	4,27
Q/S050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	155	1,60
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS	103	1,07
	Aplicación de normas	4.170	43,18
Q/S040(*)	SOBRE APLICACION DE NORMAS	4.167	43,15
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD	3	0,03
	Procedimiento de gestión	646	6,69
Q120	SANCIONES Y RECARGOS	123	1,27
Q/S170	NOTIFICACIONES	39	0,40
Q/S180	CERTIFICADOS	152	1,57
Q270	INTERESES DE DEMORA	20	0,21
Q280	REQUERIMIENTOS	131	1,36
Q290	CENSOS	181	1,87
	Procedimiento de inspección	74	0,77
Q090	ACTAS DE INSPECCION	66	0,68
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G.TRIBUTARIA	8	0,08
	Procedimiento de recaudación	204	2,11
Q/S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS	14	0,14
Q070	EMBARGOS	97	1,00
Q/S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	55	0,57
Q/S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)	24	0,25
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO	14	0,14
	Procedimientos específicos del Catastro	128	1,33
Q150	VALORACIONES	0	0,00
Q230	REVISIONES CATASTRALES	116	1,20
Q/S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL	12	0,12
Q250	INSPECCION CATASTRAL	0	0,00
	Venta de impresos	165	1,71
Q/S210	VENTA IMPRESOS	165	1,71
	Cajas	90	0,93
Q/S200	CAJAS	90	0,93
	Resto	144	1,49
Q/S000	SIN DETERMINAR	0	0,00
Q/S260	OTROS	144	1,49
TOTAL		9.658	100,00

(*) En el código Q/S 040 se incluyen 3.608 quejas idénticas presentadas por trabajadores prejubilados de Telefónica

ACERCA DEL CUADRO DE QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR ÁREAS DE PROCEDENCIA

SIN DETERMINAR:

Se refiere a aquellas quejas y sugerencias pendientes de "codificar", y por tanto de asignar áreas de procedencia, en el momento de obtener los datos.

OTROS:

Incluye aquellos expedientes que por no referirse a procedimientos a que se ciñe la actuación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, han concluido como inadmisiones.

Así 62 quejas recibidas en la Aduana de Barcelona acerca de la productividad y condiciones de trabajo de los funcionarios y 72 quejas recibidas en la Delegación de Navarra acerca de las pensiones de jubilación.

QUEJAS Y SUGERENCIAS TRAMITADAS DURANTE EL AÑO 2001

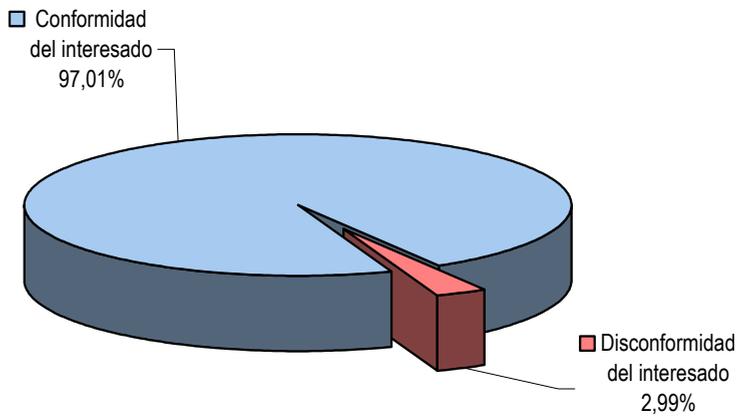
Por claves de conclusión en 1ª fase

Claves de cierre		Número	%
Código	Literal		
DA	Duplicidad de altas	38	0,39
DE	Desistimiento o renuncia	10	0,10
IN	Inadmisión por falta de competencia	72	0,75
OI	Otras inadmisiones	106	1,10
PC	Pendiente Comisión Permanente Consejo	16	0,17
NE	Desestimación de la queja	2.625	27,18
PE	Estimación de la queja	6.562	67,94
PI	Petición de informe al servicio responsable	14	0,14
SR	Amplia contestación servicio responsable	10	0,10
AB	Abstención (simultaneidad con recurso)	3	0,03
FS	Final sugerencia	202	2,09
TOTAL		9.658	100,00

QUEJAS Y SUGERENCIAS TRAMITADAS

Año 2001

Total de quejas tramitadas	9.658	
Quejas contestadas	9.658	100,00%
<i>Conformidad del interesado</i>	9.369	97,01%
<i>Disconformidad del interesado</i>	289	2,99%



Quejas y Sugerencias recibidas en el año 2001
Por Comunidades Autónomas y Servicios Centrales

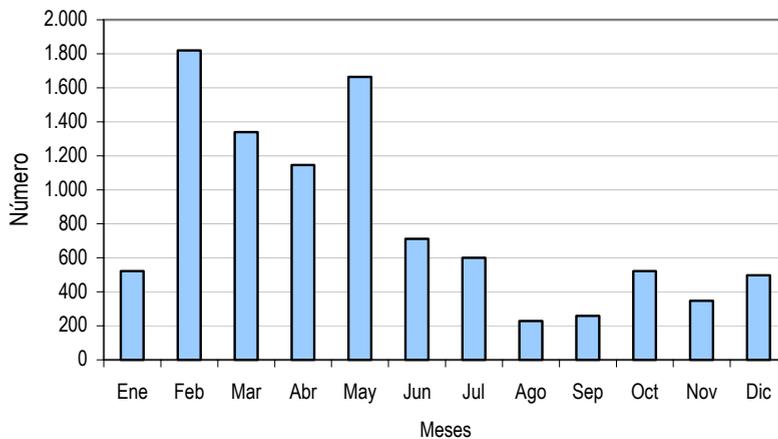
Delegaciones Especiales		Número Q / S	%
Código	Denominación		
1	Andalucía	778	8,06
2	Aragón	115	1,19
3	Asturias	133	1,38
4	Baleares	146	1,51
5	Canarias	183	1,89
6	Cantabria	33	0,34
7	Castilla La Mancha	117	1,21
8	Castilla León	287	2,97
9	Cataluña	1.368	14,16
10	Extremadura	41	0,42
11	Galicia	358	3,71
12	La Rioja	27	0,28
13	Madrid	4.794	49,64
14	Murcia	84	0,87
15	Navarra	2	0,02
16	Pais Vasco	12	0,12
17	Valencia	377	3,90
	Servicios Centrales	803	8,31
TOTALES		9.658	100,00

Delegaciones Provinciales		Número Q / S
Código	Denominación	
4	Almería	33
11	Cádiz	152
14	Córdoba	42
18	Granada	80
21	Huelva	49
23	Jaén	47
29	Málaga	124
41	Sevilla	203
53	Jerez de la Frontera	40
55	Ceuta	5
56	Melilla	3
22	Huesca	16
44	Teruel	5
50	Zaragoza	94
33	Asturias	98
52	Gijón	35
7	Baleares	146
35	Las Palmas	71
38	Santa Cruz de Tenerife	112
39	Cantabria	33
2	Albacete	34
13	Ciudad Real	12
16	Cuenca	7
19	Guadalajara	33
45	Toledo	31
5	Ávila	91
9	Burgos	45
24	León	48
34	Palencia	15
37	Salamanca	11
40	Segovia	17
42	Soria	2
47	Valladolid	54
49	Zamora	4
8	Barcelona	1.272
17	Girona	22
25	Lleida	52
43	Tarragona	22
6	Badajoz	10
10	Cáceres	31
15	La Coruña	213
27	Lugo	11
32	Orense	13
36	Pontevedra	58
54	Vigo	63
26	La Rioja	27
28	Madrid	4.794
30	Murcia	81
51	Cartagena	3
31	Navarra	2
1	Álava	0
20	Guipúzcoa	4
48	Vizcaya	8
3	Alicante	175
12	Castellón	23
46	Valencia	179
	Servicios Centrales	803
TOTALES		9.658

NÚMERO DE QUEJAS Y SUGERENCIAS PRESENTADAS POR MESES
AÑO 2001

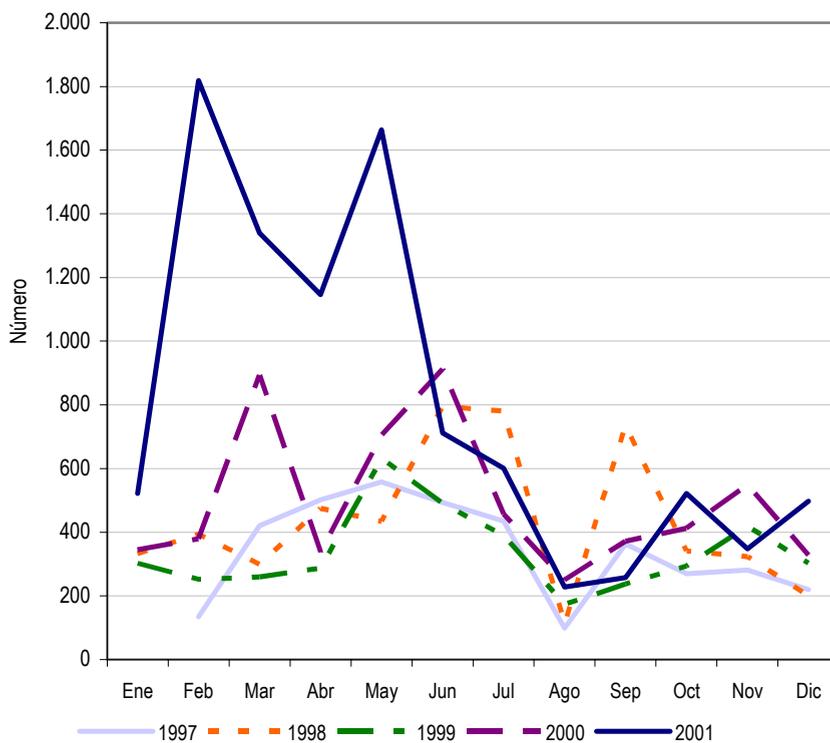
Mes	Entrada del mes	Total acumulado
Enero	522	522
Febrero	1.819	2.341
Marzo	1.340	3.681
Abril	1.146	4.827
Mayo	1.664	6.491
Junio	712	7.203
Julio	601	7.804
Agosto	228	8.032
Septiembre	258	8.290
Octubre	522	8.812
Noviembre	348	9.160
Diciembre	498	9.658
Total	-	9.658

Expedientes



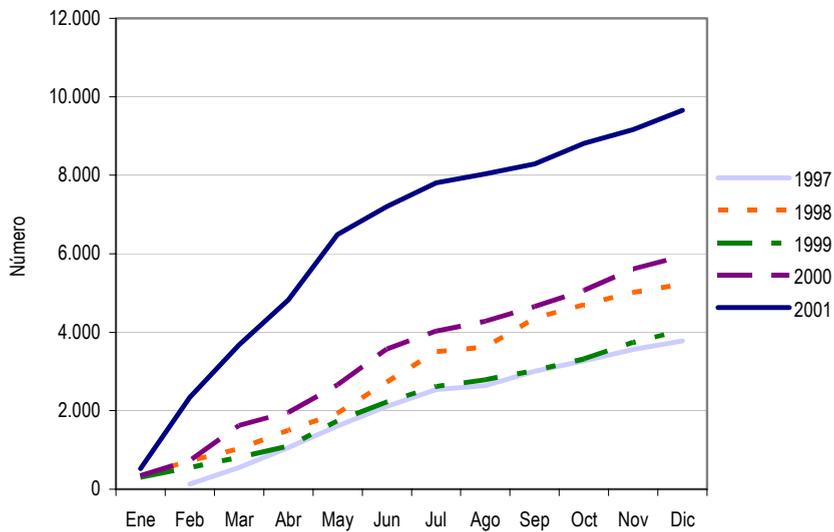
ENTRADA MENSUAL DE QUEJAS Y SUGERENCIAS*Años 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001*

Año	Meses											
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
1997		135	420	502	558	494	435	99	363	270	282	220
1998	332	394	299	475	434	795	780	111	736	341	323	199
1999	302	252	260	288	632	490	391	173	237	294	418	303
2000	345	380	893	337	705	912	457	250	372	412	548	328
2001	522	1.819	1.340	1.146	1.664	712	601	228	258	522	348	498



ENTRADA ACUMULATIVA DE QUEJAS Y SUGERENCIAS
Años 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001

Año	Acumulado por meses											
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
1997												
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



REVOCAIONES SOLICITADAS

Año 2001

Número	Áreas	Respuesta AEAT
1	Gestión tributaria	No procede
2	Aduanas e II.EE.	No procede
3	Gestión tributaria	No procede
4	Gestión tributaria	No procede
5	Gestión tributaria	Procede
6	Gestión tributaria	No procede
7	Inspeccion tributaria	No procede
8	Gestión tributaria	Procede
9	Gestión tributaria	No procede
10	Recaudación tributaria	Procede
11	Inspeccion tributaria	No procede
12	Recaudación tributaria	No procede
13	Gestión tributaria	Procede
14	Gestión tributaria	No procede
15	Gestión tributaria	Procede
16	Recaudación tributaria	Procede
17	Gestión tributaria	Procede
18	Gestión tributaria	No procede
19	Gestión tributaria	TEAR favor
20	Gestión tributaria	Procede
21	Recaudación tributaria	No procede
22	Gestión tributaria	TEAR favor
23	Inspeccion	Procede
24	Gestión tributaria	No procede
25	Recaudación tributaria	Procede
26	Recaudación tributaria	Procede
27	Recaudación tributaria	Pendiente (*)
28	Gestión tributaria	Procede
29	Recaudación tributaria	Procede
30	Gestión tributaria	No procede
31	Recaudación tributaria	No procede

(*) Pendiente por causas ajenas al órgano al que se pide la revocación

V. Coordinación de la aplicación del
Impuesto sobre el Valor Añadido
y del Impuesto sobre
Transmisiones Patrimoniales y
Actos Jurídicos Documentados

V. COORDINACIÓN DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Uno de los problemas que, desde hace tiempo, viene preocupando al Consejo para la Defensa del Contribuyente es la falta de coordinación en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido (competencia del Estado) y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que grava las transmisiones de inmuebles (competencia de las Comunidades Autónomas). Se trata de dos impuestos incompatibles entre sí que gravan la transmisión o entrega de inmuebles. La adscripción de la operación a uno u otro impuesto depende principalmente de la condición del transmitente. Si la transmisión se realiza por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad se exige el IVA; en otro caso, se exige el ITP.

Naturalmente, lo que acabamos de expresar en el párrafo anterior se encuentra muy simplificado. La aplicación efectiva del IVA depende también de otras circunstancias, como la de si se trata o no de una primera entrega de edificios y construcciones, pues las segundas y posteriores están exentas; en caso de exención por ser segunda o posterior entrega, cabe la renuncia a la exención cuando el adquirente tiene también la condición de empresario o profesional con derecho a la deducción del IVA soportado, etc. No se trata ahora de perderse en estos detalles. Lo que interesa en este momento es que existen operaciones de transmisión de inmuebles que están sujetas necesariamente a uno de los dos impuestos, pero ambos son incompatibles entre sí: la aplicación de uno excluye al otro.

Por consiguiente, si en un caso determinado llegan a exigirse los dos impuestos al contribuyente que realiza una de estas operaciones, se habrá producido un quebranto de la justicia material y una lesión del principio de capacidad económica, dado que el legislador ha diseñado estos impuestos para que no sean aplicados nunca simultáneamente.

No se nos oculta que los valores o principios jurídicos son a veces contradictorios unos con otros. En Derecho se ponderan y se equilibran valores que demandan respuestas contradictorias entre sí, de forma que, en determinadas circunstancias, los criterios de justicia material, como el principio de capacidad económica, tienen que ceder ante otros de carácter

formal, como es el principio de seguridad jurídica que impide modificar situaciones prescritas, aún a sabiendas de que pueden ser materialmente injustas.

Es lo que actualmente ocurre con las transmisiones de inmuebles. La concurrencia de varios factores puede dar lugar a que la ley ampare la injusticia de que una persona se vea obligada a pagar dos veces por una operación que sólo debe estar sometida a uno de los dos impuestos.

La preocupación del Consejo para la Defensa del Contribuyente se basa en que la naturaleza de las circunstancias que actualmente impiden corregir la doble imposición no son de entidad suficiente para justificar el daño que materialmente se causa al contribuyente. No se trata sólo de prescripción del derecho a la devolución de uno de los dos impuestos, pues nadie duda de los sólidos fundamentos que tiene la prescripción como causa de extinción de acciones y derechos por inactividad de sus titulares. El problema serio que aquí se plantea es que la doble imposición se produce porque la Administración que actúa ante el contribuyente es distinta de la que debe devolver el impuesto indebidamente ingresado. Por tanto, no hay en sentido material una total inactividad o pasividad que justifique la extinción del derecho a la devolución del impuesto improcedente. La inactividad es formal y por ello se mantiene latente y va prescribiendo el impuesto alternativo (normalmente el IVA) del que es acreedora una Administración, mientras se discute y se interrumpe la prescripción de otro impuesto (normalmente el ITP) que corresponde a una Administración diferente.

Es el reparto territorial de los impuestos la causa del resultado dañino. Si el ITP no fuera un impuesto cedido, su reclamación por la Administración del Estado determinaría normalmente la interrupción de la prescripción del derecho a la devolución del IVA exigido por la misma operación. Al ser la Comunidad Autónoma la acreedora del ITP, la reclamación de este impuesto no interrumpe la prescripción del derecho a la devolución que eventualmente pueda tener el contribuyente frente a la Administración del Estado. El resultado final no es satisfactorio y, por ello, el Consejo para la Defensa del Contribuyente trata de encontrar solución a este problema que es más complejo de lo que a primera vista parece.

La Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, órgano colegiado de participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (artículo 64 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre), ha tratado de evitar que la descoordinación administrativa provoque situaciones como la expuesta, pero su intervención no es suficiente cuando la reclamación del

impuesto no pagado se produce al final del periodo de prescripción o incluso después de haber prescrito el derecho a la devolución del impuesto indebidamente satisfecho.

También puede darse el caso de que las Administraciones afectadas no estén de acuerdo entre sí, lo que puede conducir a resoluciones contradictorias impugnables ante órganos diferentes, con el consiguiente riesgo de que se dicten dos sentencias incompatibles. La reacción jurídica frente a los actos administrativos que se produzcan consiste en la interposición por el contribuyente de los recursos que procedan, pero no ha de olvidarse que se recurren actos distintos tanto por la Administración de que provienen como por el propio objeto del acto: en un caso es un acto de aplicación del IVA y en otro caso es un acto de aplicación del ITP.

Esta posibilidad de desacuerdo, que hasta ahora no me consta que se haya producido y probablemente haya que agradecerlo a la intervención de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, debería ser legalmente contemplada para establecer un cauce único de solución. Téngase en cuenta que la Junta Arbitral establecida por el artículo 23 de la LOFCA tiene competencia para conocer de “los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión”, así como los que puedan plantearse “sobre la titularidad del rendimiento o de las competencias de gestión, inspección o recaudación, como consecuencia de la aplicación territorial de las normas o acuerdos de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas”. El conflicto que ahora contemplamos no es un debate sobre puntos de conexión o sobre tributos cedidos, pues lo que realmente se discute es si se ha devengado o no un impuesto determinado. No se opone el Estado a la facultad de exigir el ITP, sino que entiende que se ha producido el hecho imponible del IVA, y viceversa.

Pero no se trata aquí de estudiar los conflictos entre Administraciones, sino la sobrecarga fiscal que soporta el ciudadano.

2. LIQUIDACIÓN IMPROCEDENTE DEL IVA

El caso que se ha planteado varias veces ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente es el de liquidación improcedente del IVA: la persona que entrega el inmueble declara que se trata de una operación propia de su actividad empresarial o profesional y gira al adquirente la correspondiente factura con IVA, que es reintegrado por este último. Más tarde la Comunidad Autónoma comprueba la operación y liquida el ITP porque considera que no concurren los requisitos exigibles para que se aplique el IVA.

La complejidad del problema se acrecienta si tenemos en cuenta que los sujetos pasivos de uno y otro impuesto son diferentes. En el IVA es sujeto pasivo el transmitente del inmueble. El adquirente soporta el tributo por vía de repercusión, relación entre particulares en la que no está implicada la Administración tributaria. En cambio en el ITP, el sujeto pasivo es el adquirente.

Por otra parte, es también fuente de obstáculos –de cara a una posible devolución del IVA indebidamente ingresado- el hecho de que el ingreso del IVA no puede ser conocido directamente por la Administración sin proceder a una comprobación de los libros del transmitente, dado que la liquidación e ingreso de las cuotas se hace de forma periódica y global, incluyendo en la liquidación la devolución del IVA soportado.

Todo ello complica extraordinariamente la solución legal del problema.

Después de debatir extensamente sobre el tema, el Consejo para la Defensa del Contribuyente se muestra partidario de arbitrar una fórmula de compensación o imputación de las cuotas del IVA sobre las cuotas del ITP (usamos el término imputación en el sentido tributario de derecho a deducir de la cuota de un impuesto la devengada o pagada por otro). Es decir, el sujeto pasivo del ITP tendría derecho a deducir de la cuota liquidada por la Comunidad Autónoma la cuota liquidada y satisfecha en concepto de IVA.

A esta conclusión se ha llegado después de desechar otras dos alternativas:

En primer término, se ha descartado la solución técnicamente más sencilla, por las dificultades políticas que seguramente tiene. Se trataría de derogar la norma que establece la sujeción al ITP de las transmisiones y arrendamientos de inmuebles sujetos y exentos de IVA. De este modo se eliminarían muchos de los conflictos, pues dejaría de ser problemático el caso de renuncia improcedente a la exención del IVA. Si el transmitente es un empresario la operación está sujeta al IVA y ello debería ser bastante para no exigir el ITP. De este modo, los errores en la aplicación de la exención resultarían irrelevantes a estos efectos. Hay que admitir, no obstante, que con una medida de este tipo no se resolverían todos los casos y, por otro lado, supone privar a las Comunidades Autónomas de unos recursos a los que probablemente no querrán renunciar.

En segundo lugar, se podría establecer que la reclamación del ITP por parte de la Comunidad Autónoma produce el efecto de interrumpir la prescripción del derecho a la devolución del IVA indebidamente ingresado por la transmisión. Esta propuesta, en apariencia sencilla y eficaz, tiene, sin embargo, un gravísimo inconveniente: su generalización podría provocar la

ruina de una institución de capital importancia para la seguridad jurídica, cual es la prescripción.

En efecto, el fundamento de la prescripción reside en dar estabilidad jurídica a aquellas relaciones o situaciones que permanecen durante un determinado tiempo inalteradas o inactivas. Admitir que la reclamación de la Comunidad Autónoma interrumpe la prescripción de un crédito que puede tener el contribuyente frente a la Administración del Estado debería conducir a admitir con carácter general que la puesta en movimiento o activación de una relación tributaria cualquiera equivale a la activación de todas aquellas que mantienen con ella alguna relación de dependencia, aunque intervengan en ella distintos sujetos. Por ejemplo, la investigación de las retenciones practicadas por una sociedad podría interrumpir la prescripción del impuesto debido por los perceptores de los pagos comprobados. Si no se puede admitir la extensión de la interrupción de la prescripción en este segundo caso, tampoco es aceptable en el primero, pues la Administración del Estado es una persona distinta de la Comunidad Autónoma y los actos de ésta no deben tener efectos interruptivos de la prescripción de los derechos y obligaciones de aquélla. Por otra parte, la investigación de un hecho imponible concreto (la transmisión de inmuebles) determinaría la interrupción de la prescripción de todas las cuotas de IVA de un periodo de liquidación del impuesto.

Parece, pues, necesario conducir la investigación por el camino de la imputación o deducción de cuotas pagadas, con la consiguiente compensación entre las Administraciones afectadas para que una no resulte perjudicada por los cobros realizados indebidamente por la otra.

Ahora bien, la imputación tampoco es sencilla. Ya he adelantado algunas dificultades que ahora vamos a concretar y desarrollar.

En primer lugar, las cuotas de uno y otro impuesto no son iguales. La base imponible del IVA es el importe real de la contraprestación y el tipo de gravamen el 16%, el 7% ó el 4%, según los casos. En cambio, la base imponible del ITP es el valor real de los bienes transmitidos y el tipo de gravamen es el 6%, salvo que la Comunidad Autónoma haya establecido uno diferente. Por tanto, hay que contemplar varios supuestos, según que el IVA satisfecho sea mayor, igual o menor que el ITP sobre el que se pretende imputar:

- a) Si el IVA es igual o inferior, se podrá practicar la deducción e ingresar el exceso.
- b) Cuando el IVA sea superior al ITP, se debe reconocer al interesado el derecho a la devolución del exceso de IVA pero en este caso el

derecho habrá de ser reconocido y satisfecho por la Administración del Estado, pues no parece razonable obligar a la Comunidad Autónoma a devolver un impuesto cobrado por el Estado. Aquí se reproduce toda la problemática de la posible prescripción del derecho a la devolución del impuesto, aunque los efectos de la doble imposición habrían quedado en todo caso limitados. Nunca se pagaría una cuota superior a la inicialmente liquidada en concepto de IVA y se obligaría a los sujetos pasivos a soportar los efectos de su error o su engaño.

En segundo término, el sujeto pasivo del ITP no es el mismo que el del IVA. Aquél recae sobre el adquirente, mientras que éste es debido por el transmitente. El adquirente soporta el IVA por repercusión. Ello significa que el adquirente que alegue su derecho a deducir el IVA satisfecho debe acreditar al menos dos hechos: uno, que el transmitente liquidó y pagó el IVA; dos, que el IVA fue efectivamente repercutido. Es fácil acreditar la repercusión con la correspondiente factura y, en su caso, escritura pública. No es tan sencilla la prueba del ingreso efectuado por el transmitente porque se requiere su colaboración que no siempre podrá ser obtenida por el adquirente sin la intervención de la Administración competente, que es distinta de la acreedora del ITP. Por otra parte, el ingreso del IVA correspondiente a una operación concreta no puede ser conocido si no se investigan todas las operaciones del periodo de liquidación (mensual o trimestral), pues, como ya hemos dicho, las cuotas del IVA se liquidan conjuntamente en cada periodo y además se compensan con el IVA soportado. La prueba del pago será la anotación de la operación en el libro de facturas emitidas del periodo, pero aún en el caso de que conste el apunte en el libro, el pago sólo quedará acreditado cuando la cantidad ingresada sea la que realmente se desprende de los libros de facturas recibidas y emitidas, pues si se ha ingresado menos habrá que dilucidar si lo pago se imputa a la operación debatida o a otras.

Cuando interviene una sola Administración estos problemas pueden ser esquivados otorgando plenos efectos probatorios a la factura donde consta la repercusión, dado que esa misma Administración perjudicada por la deducción o devolución tiene facultades para comprobar la situación tributaria del transmitente. En nuestro caso la deducción es reconocida por una Comunidad Autónoma que no tiene competencia para investigar al transmitente. Así pues, si la Comunidad Autónoma considera prueba suficiente la factura, se corre el riesgo de que se devuelva un impuesto no cobrado. Sin embargo, no parece que haya otra solución practicable. Será, pues, conveniente condicionar el derecho de compensación de la

Comunidad Autónoma frente al Estado a que se de traslado a esta última, en un plazo breve y preclusivo, de una copia de la factura aportada por el contribuyente para justificar su derecho a deducir, y se demore la práctica de la liquidación del ITP durante un tiempo prudencial que permita a la Administración del Estado efectuar las comprobaciones oportunas si lo desea.

Un tercer obstáculo, quizá menos grave que los anteriores, es la determinación de si efectivamente ha existido doble imposición, dado que el IVA es un impuesto que no recae sobre los empresarios y profesionales y que su aplicación en las sucesivas fases de producción de los bienes es un continuo tejer y destejer una madeja, de modo que -salvo excepciones- el IVA exigido en fases anteriores no afecta al que definitivamente es exigido al consumidor final. En otras palabras, el hecho de haber pagado el IVA por la operación de entrega del bien inmueble no significa necesariamente que el IVA haya sido soportado por los interesados o que ese IVA haya provocado un definitivo enriquecimiento del Estado. Esto sólo ocurrirá cuando el adquirente no haya tenido o no haya ejercitado el derecho a la deducción o devolución del IVA soportado. La prueba de este hecho ante la Administración de la Comunidad Autónoma está al alcance del adquirente, que puede mostrar su declaración de IVA junto con los libros de facturas recibidas y facturas emitidas y sus justificantes.

En cuarto lugar hay que contemplar la eventualidad de que el transmitente haya pagado el IVA a la Administración del Estado y no haya tenido derecho a repercutirlo. En este caso el adquirente no podrá ejercer su derecho a la imputación del IVA sobre el ITP, puesto que carecerá de documento acreditativo de haber soportado la repercusión. Esto ocurrirá cuando se den las circunstancias del artículo 89.3 de la Ley del IVA: por ejemplo, cuando la cuota sea descubierta por la Administración y la conducta del sujeto pasivo se sancione como infracción grave. Aquí habrá que decidir, en caso de que haya existido liquidación firme, si el Estado debe otorgar o no derecho de devolución al transmitente y mediante qué procedimiento. En mi opinión, el derecho a la devolución debe ser reconocido, incluso el derecho a la devolución de las sanciones que fueron impuestas indebidamente (puesto que se reconoce que el hecho imponible del IVA no se había producido). El procedimiento puede ser el de la revocación del artículo 154.b) de la LGT o la revocación general del artículo 105 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

3. LIQUIDACIÓN IMPROCEDENTE DEL ITP

Esta hipótesis es insólita. Si la operación se produce entre empresarios es muy difícil que opten por aplicar el ITP, ya que éste es un impuesto que no se recupera. Si se trata de entregas de un empresario a un consumidor final, es igualmente difícil que aquél se arriesgue a asumir responsabilidades por el impago de un impuesto repercutible como es el IVA. No obstante también se puede, en abstracto, analizar este supuesto que es más simple que el anterior.

La mayor simplicidad deriva de que el pago del impuesto indebidamente pagado es verificable sin grandes problemas, al tratarse de un hecho imponible instantáneo y de liquidación individualizada. Existirá, además, una carta de pago o un recibo expedido por la Administración o por la entidad legitimada para el cobro del impuesto.

Así pues, no es problemático establecer que el transmitente al que se exige el IVA tiene derecho a deducir el ITP pagado por el adquirente por causa de la misma operación.

El problema que habría que resolver es el de las relaciones entre transmitente y adquirente. El primero tendría derecho a repercutir el IVA devengado por la operación, pero a la vez dicho derecho se habría de tener por extinguido en la parte que no excediera del ITP pagado por el adquirente y deducido por el transmitente de su deuda con la Hacienda estatal.

Si el ITP fuese superior al IVA habría que meditar asimismo sobre el derecho del adquirente a solicitar a la Comunidad Autónoma la devolución del exceso, teniendo en cuenta los criterios antes expuestos para el caso de devolución del exceso de IVA cuando el impuesto procedente es el ITP.

Eugenio Simón Acosta
Vocal del Consejo para la Defensa del Contribuyente

VI. Propuestas Aprobadas

VI. PROPUESTAS APROBADAS

VI.1 INDICE

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 IRPF

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
Administración Tributaria a Juzgados y Tribunales*

VII.2 PROPUESTAS

PROPUESTA 1/2001

Sobre disfunciones provocadas por la posible utilización de distintos procedimientos de revisión de oficio de actos administrativos tributarios para cuya resolución son competentes órganos diferentes

Motivación

1. Se han recibido en este Consejo algunas quejas derivadas de las disfunciones y contradicciones que se producen en la tramitación de algunos procedimientos de revisión de oficio de actos tributarios, especialmente cuando el contribuyente ha decidido acudir simultáneamente a los procedimientos previstos en los artículos 53 y 154 de la Ley General Tributaria y cuando se trata de revisar un acto tributario de una Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos, aunque también se producen importantes disfunciones y contradicciones cuando se trata de actos tributarios dictados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
2. Antes de abordar los concretos problemas que se plantean, conviene hacer un breve repaso de la normativa tributaria que regula la revisión de oficio así como de su interpretación doctrinal y jurisprudencial.

Comenzaremos, en primer lugar, por el análisis de la revisión de los actos susceptibles de revisión de oficio al amparo de lo dispuesto en el artículo 153 de la Ley General Tributaria.

Como es sabido, el mencionado artículo 153 dispone que:

"1. Corresponderá al Ministro de Hacienda la declaración de nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado, de los actos siguientes:

- a) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente.*
- b) Los que son constitutivos de delito.*
- c) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas*

que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

2. El procedimiento de nulidad a que se refiere el apartado anterior podrá iniciarse:

a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.

b) A instancia del interesado.

3. En los procedimientos serán oídos aquéllos a cuyo favor, reconoció derechos el acto".

3. Conviene destacar que las diferencias existentes entre la lista de actos nulos del artículo 153 y la del artículo 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (que es más amplia) responde simplemente a que la redacción del artículo 153 de la Ley General Tributaria se aproxima más a la redacción originaria del artículo 47 de la Ley del Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, que a la actual redacción del artículo 62 de la Ley 30/1992. De esta forma, mientras que la lista de actos nulos ha ido creciendo con la Ley 30/1992, la Ley General Tributaria se ha mantenido inalterada. Esto plantea el problema de si es ampliable la lista del artículo 153 con los supuestos contemplados en el artículo 62.

En nuestra opinión, la lista de actos nulos del artículo 62 es perfectamente aplicable en el ámbito tributario, por tratarse de una norma que forma parte del régimen jurídico básico de las Administraciones Públicas, siendo aplicable directamente a todas ellas. Además, si se analiza detenidamente cada supuesto, veremos que no hay ningún problema en que se apliquen al ámbito tributario.

Los supuestos de actos nulos de pleno Derecho recogidos en el artículo 62 y no previstos expresamente en el artículo 153 Ley General Tributaria, son los siguientes:

- a) Los actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Los que tengan un contenido imposible.
- c) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

La introducción de este precepto en la Ley 30/1992 responde a la introducción en su artículo 42 del silencio administrativo positivo como regla general, lo que hacía necesario introducir ciertas cautelas, estableciendo la nulidad del acto administrativo presunto que reconociese un derecho al interesado cuando éste carecía de los requisitos esenciales para su adquisición. Sin embargo, el precepto se refiere también a los actos expresos en que, de manera análoga, se reconocen estos derechos o facultades a un ciudadano sin que éste reúna los requisitos esenciales para ello.

d) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

También puede apreciarse alguna diferencia de regulación en otros dos supuestos, que son los siguientes:

- a) Los actos dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio. La diferencia con la Ley General Tributaria reside en el hecho de que esta última (al igual que ocurría en el artículo 47 de la Ley del Procedimiento Administrativo de 1958) no excluye la incompetencia jerárquica del supuesto de nulidad de pleno Derecho, que pasa a ser, en la Ley 30/1992, un supuesto de anulabilidad. Pues bien, también en este caso consideramos que los supuestos de nulidad de pleno Derecho en el ámbito tributario deben limitarse a los casos de incompetencia por razón de la materia o por razón del territorio, ya que la norma de la Ley 30/1992 viene a recoger la interpretación que la jurisprudencia había hecho del anterior artículo, idéntico en este punto al actual artículo 153.a) de la Ley General Tributaria.
- b) Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

4. En cuanto a las normas procesales relativas a los procedimientos de revisión de oficio de actos nulos de pleno Derecho, la situación es la siguiente: el órgano competente para resolver los procedimientos de revisión de oficio al amparo de lo dispuesto en el artículo 153 de la Ley General Tributaria es el Ministro de Economía y Hacienda, quien deberá recabar el dictamen de la Comisión Permanente del Consejo de Estado. La competencia del Ministro de Hacienda en este punto es una excepción al régimen general contenido en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, en materia de revisión de oficio, pero que se consagra en el apartado 2 de su disposición adicional decimosexta cuando señala

expresamente que "La revisión de oficio de los actos administrativos en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma".

Efectivamente, la regla general en materia de revisión de oficio es la contenida en la disposición adicional decimosexta de la Ley 6/1997, según la cual serán competentes para la revisión de oficio de los actos administrativos (nulos o anulables) el Consejo de Ministros respecto de sus propios actos y de los dictados por los Ministros y en la Administración General del Estado, los Ministros respecto de los actos de los Secretarios de Estado y de los dictados por órganos directivos de su Departamento no dependientes de una Secretaría de Estado, y los Secretarios de Estado respecto de los actos dictados por los órganos directivos de ellos dependientes. Además, en los Organismos públicos adscritos a la Administración General del Estado, son competentes para la revisión los órganos a los que estén adscritos estos Organismos respecto de los actos dictados por su máximo órgano rector, y los máximos órganos rectores de los Organismos respecto de los actos dictados por los órganos de ellos dependientes.

Por tanto, en materia de revisión de oficio de actos tributarios dictados por la Administración General del Estado el órgano competente para resolver sigue siendo el Ministro de Economía y Hacienda, con independencia de la procedencia del acto. Esto es especialmente relevante si se tiene en cuenta que la mayoría de los actos tributarios en el ámbito de la Administración General del Estado proceden de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que podemos considerar un Organismo Público adscrito a la Administración General del Estado a que se refiere la disposición adicional decimosexta de la Ley 6/1997, por lo que estamos en presencia de una auténtica especialidad, reiterada por el legislador en esta última norma.

En cuanto a la competencia para la tramitación de los procedimientos de revisión de oficio al amparo del artículo 153 de la Ley General Tributaria, esta competencia está delegada en los Departamentos de la Agencia Tributaria autores del acto que se pretende revisar.

Como conclusión cabe señalar que en el ámbito de la revisión de oficio de actos producidos por la Agencia conviven dos regímenes: el propio de la revisión de oficio del resto de sus actos, que se ajusta a lo dispuesto con carácter general en la Ley 30/1992 y con respecto a la competencia para resolver la norma antes transcrita de la Ley 6/1997, en cuya disposición adicional novena se prevé la aplicación supletoria de

esta Ley a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en defecto de su normativa específica.

- 5.º Ahora bien, cuando se trata de tributos cedidos, la revisión de oficio del artículo 153 de la Ley General Tributaria corresponde a las propias Comunidades Autónomas que deberán solicitar el dictamen del Consejo de Estado, tal y como establece el artículo 19 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias. Sin embargo, cuando se trate de la revisión de actos tributarios de las Comunidades Autónomas que se dicten en el ámbito de sus tributos propios parece que el órgano consultivo correspondiente será el propio de la Comunidad Autónoma, si existe.

Efectivamente, en el caso de tributos cedidos el artículo 19 de la Ley 14/1996 de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado, dispone que deberá solicitarse el dictamen al Consejo de Estado. Con respecto a los tributos propios, ni la Ley de Cesión de Tributos ni la Ley General Tributaria dicen nada, aunque el silencio de esta última debe imputarse lógicamente a su fecha, por lo que parece lógico pensar que debe sustituirse la referencia al Consejo de Estado por la referencia al órgano consultivo autonómico correspondiente cuando se trate de revisar de oficio actos de las Comunidades Autónomas dictados en materia de tributos propios, de conformidad con lo establecido en el artículo 102.1 de la Ley 30/1992.

- 6.º Respecto de los tributos locales, el artículo 110.1 de la Ley 7/1985 de 2 de abril de Bases del Régimen Local dispone que corresponderá al Pleno de la Corporación la declaración de nulidad de pleno Derecho y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria en los casos y de acuerdo con el procedimiento establecido en los artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria.
- 7.º Con respecto a la revisión de oficio de actos anulables, el artículo 154 de la Ley General Tributaria dispone que:

“Serán revisables, por resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación, del Director General del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria cuando se encontraren en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que infringen manifiestamente la Ley y*

b) cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión.”

Lo primero que hay que decir respecto a este precepto -sin profundizar en su desafortunada interpretación doctrinal y jurisprudencial- es que hoy constituye una excepción clara al régimen general de revisión de oficio de los actos administrativos en general, al haber desaparecido en la reforma de la Ley 30/92 realizada por Ley 4/1999 la posibilidad de que la Administración de oficio revise sus propios actos anulables, ya que se le obliga en todo caso, tratándose de actos declarativos de derechos, a acudir al procedimiento de declaración de lesividad.

8.º En cuanto a las normas procesales, interesa destacar lo relativo al órgano competente para resolver. En concreto, respecto a la delegación, cabe señalar que si bien, el artículo 11.5 de la Ley 31/1990 de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1991 por la que se crea la Agencia Estatal de la Administración Tributaria también señalaba que el Ministro de Economía y Hacienda podría delegar en el Director General de la Agencia y en los Directores de Departamento las facultades de revisión de actos que le atribuye el artículo 154 de la Ley General Tributaria y cualesquiera otras, lo cierto es que actualmente esta competencia no se encuentra delegada ni en el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ni en sus Directores de Departamento sino en el Director General de Tributos, tal y como resulta de la Orden de 31 de julio de 1985. La única excepción es la delegación que recoge el artículo 20 de la Orden de 26 de mayo de 1986 por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección financiera y tributaria. De acuerdo con este precepto, se delegan atribuciones en el Director General de Inspección financiera y tributaria que comprenden la revisión de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del artículo 154 de la Ley General Tributaria de actos dictados en vía de gestión tributaria como consecuencia de actuaciones inspectoras.

9. Por lo que se refiere a las Comunidades Autónomas, de conformidad con el artículo 19.1 de la Ley 14/ 1996 de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias, les corresponde como ya hemos visto la revisión de oficio de los actos nulos de pleno Derecho relativos a los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y a los tributos sobre el juego, pero no les corresponde la revisión de oficio de

los actos anulables por la vía del artículo 154 Ley General Tributaria. En este sentido, el artículo 19.3 de dicha Ley señala que no son objeto de delegación las competencias relativas a la revisión de actos de gestión tributaria a los que se refiere el artículo 154 Ley General Tributaria, salvo que la infracción manifiesta de norma legal se refiera a una disposición emanada de la Comunidad Autónoma.

En materia de tributos locales, la competencia para revisar actos de gestión al amparo del artículo 154 Ley General Tributaria corresponde al Pleno de la Corporación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 7/1985 de 2 de abril reguladora de las Bases del Régimen Local.

Posiblemente por inercia nos encontramos ante una situación que debe calificarse de anómala, dado que el órgano al que se encomienda (aunque sea por delegación) la revisión de oficio de un acto por el procedimiento previsto en el artículo 154 Ley General Tributaria pertenece a una Administración con personalidad jurídica distinta de aquella que dicta el acto susceptible de revisión. No es esta la solución general que se da en esta materia, tal y como hemos visto, en la Disposición Adicional Decimosexta de la Ley 6/1997 de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, aunque esta norma salve las especialidades existentes en el ámbito tributario. Ahora bien, en este caso, la especialidad es doble ya que no sólo se trata de que resuelva el Ministro de Hacienda, lo que puede tener justificación desde el momento en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria es una entidad con personalidad jurídica propia pero adscrita al Ministerio de Hacienda, sino que se trata de que se delega esta competencia en un órgano de ese Ministerio y no de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Y más extraña aún resulta la situación en relación con las Comunidades Autónomas, pues aquí existen otras Administraciones territoriales que dictan el acto administrativo a revisar, y que de hecho pueden revisarlo por la vía del artículo 153 Ley General Tributaria pero no por la del artículo 154 Ley General Tributaria.

10. Por último, y por lo que respecta a la declaración de lesividad, tras la entrada en vigor de la Ley 4/1999, y con la única excepción de lo establecido en el artículo 154 Ley General Tributaria para el ámbito tributario, la declaración de lesividad es el único procedimiento por el que la Administración puede proceder a la anulación de sus propios actos cuando sean favorables al interesado siempre que no incurran en

alguno de los supuestos de nulidad de pleno Derecho recogidos en el artículo 62.1 de la Ley 30/1992.

La nueva regulación de la declaración de lesividad se recoge en el artículo 103 de la LPAC, que establece en su párrafo 1º que: "Las Administraciones Públicas podrán declarar lesivos para el interés público los actos favorables para los interesados que sean anulables conforme a lo dispuesto en el artículo 63 de esta Ley, a fin de proceder a su ulterior impugnación ante el orden jurisdiccional de lo contencioso-administrativo". De conformidad con el artículo 63 de la Ley 30/1992 los actos anulables son los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

Por su parte, en materia tributaria el artículo 159 de la Ley General Tributaria señala que fuera de los casos previstos en los artículos 153 a 156 la Administración Tributaria no podrá anular sus propios actos declarativos de derechos, y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso-administrativa, con arreglo a la Ley de esta jurisdicción lo que remite a la regulación general de la lesividad contenida en la Ley 30/1992.

Con respecto a la competencia, el artículo 103.4 de la Ley 30/1992 se limita a señalar que si el acto proviniera de la Administración General del Estado o de las Comunidades Autónomas la declaración de lesividad se adoptará por el órgano de cada Administración competente en la materia, mientras que el artículo 103.5 señala que si el acto proviniera de las entidades que integran la Administración Local la declaración de lesividad se adoptará por el Pleno de la Corporación o, en defecto de éste, por el órgano colegiado superior de la entidad.

Además en el ámbito tributario, habrá que distinguir según que se pretenda declarar lesivo un acto de gestión o una resolución económico-administrativa, pues la competencia para declarar la lesividad varía en uno y otro supuesto. En el caso de las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central, la competencia para declararlas lesivas corresponde al Ministro de Economía y Hacienda, mientras que cuando se trata de actos dictados en vía de gestión por la Administración Tributaria estatal, la competencia corresponde al Presidente de la Agencia de conformidad con la disposición adicional decimosexta de la 6/1997 en relación con su disposición adicional novena.

En cuanto a la Administración Autonómica, el artículo 19.1 de la Ley 14/1996 de 30 de diciembre de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias señala que corresponde a las Comunidades Autónomas declarar la lesividad de sus propios actos declarativos de derechos siempre que se refieran a los Impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, ITPAJD y tributos sobre el juego, e impugnarlos en vía contencioso-administrativa tal y como previene el artículo 159 de la Ley General Tributaria. Esta misma competencia corresponde a las Entidades Locales cuando se trate de tributos locales, en los términos del artículo 110.2 de la Ley 7/1985 de 2 de abril, de Bases del Régimen Local.

11. De todo lo anteriormente dicho, se desprende con facilidad los problemas y disfunciones que esta complicada regulación plantea, que han dado lugar a las quejas que han llevado al Consejo a elaborar la presente propuesta. Estos problemas y disfunciones derivan, en nuestra opinión, 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, como de hecho ocurre. Basta para ello que, como es muy frecuente, al solicitar la revisión de oficio el contribuyente invoque tanto el artículo 153 como el artículo 154 Ley General Tributaria o no se refiera a ningún precepto en particular, o invoque varios motivos de revisión o que solicite la revisión a través de varias vías. Este primer escrito del contribuyente resulta determinante habida cuenta de lo expuesto, dado que de su calificación depende que se tramite uno u otro procedimiento de revisión, o lo que es normal, que se tramiten dos a la vez. Esto, aparte de innumerables problemas de gestión (desglose de expedientes, copias, paralizaciones, etc, etc) lleva consigo el riesgo innegable de que los procedimientos concluyan con resoluciones contradictorias o simplemente distintas que abren, a su vez, nuevas vías de impugnación que igualmente pueden dar lugar a resoluciones judiciales diferentes sobre la revisión, insistimos, del mismo acto administrativo

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.

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

Motivación

1. El tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades percibidas como consecuencia de un expediente de regulación de empleo o cuando la relación laboral se hubiera extinguido de acuerdo con lo previsto en el artículo 52 c) del Estatuto de los Trabajadores, resulta claramente divergente de la que el propio legislador estatal establece para los casos de despido improcedente.
2. En lo atinente a las cuantías exentas, el apartado c) del artículo 7 de la Ley 40/1998 dispone

“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”.

Es pues la extinción del contrato de trabajo la que puede originar la exención prevista por la norma, para lo que el Estatuto de los Trabajadores ha configurado un sistema de indemnizaciones a favor del trabajador que tiene en cuenta su salario y el período que éste ha dedicado a la empresa y cuyo importe y límites varían dependiendo de

las causas que hubiesen originado la extinción del contrato de trabajo. En el caso de despido colectivo por causas económicas, técnicas, organizativas, productivas o de fuerza mayor, el Estatuto de los Trabajadores regula la extinción colectiva del contrato de trabajo motivada por la necesidad del empresario de amortizar puestos de trabajo fundada en dichas causas cuando, en un período de 90 días, afecte al menos a:

- Diez trabajadores, en las empresas que ocupen menos de cien trabajadores.
- El diez por ciento del número de trabajadores en las empresas que ocupen entre cien y trescientos trabajadores.
- Treinta trabajadores en las empresas que ocupen a trescientos o más trabajadores.

Para esta modalidad de despido, que puede calificarse sin ningún lugar a dudas como una de las más frecuentes, el propio Estatuto prevé una indemnización equivalente a veinte días de salario por año de servicio con un máximo de doce mensualidades, cantidad muy inferior a la prevista para el despido improcedente cuya exención alcanza los cuarenta y cinco días de salario por año de servicio con un máximo de cuarenta y dos mensualidades.

3. Tales divergencias son apreciadas por los contribuyentes como fuente de posible discriminación. Este Consejo para la Defensa del Contribuyente, siendo consciente de la complejidad que entraña la resolución del problema apuntado, debe advertir que el diferente trato que se otorga en la normativa estatal a la indemnización por despido improcedente frente a la producida por causas económicas, técnicas, organizativas, productivas o de fuerza mayor -lógica, sin duda, desde el punto de vista del Derecho Laboral, parece desconocer en el plano fiscal la sustancial igualdad de los dos supuestos no sólo desde el punto de vista de la imputación de “culpabilidad”-inexistente para el trabajador tanto en el despido improcedente como en aquel motivado por causas objetivas- sino también desde el punto de vista de la capacidad económica del propio trabajador -idéntica en uno y otro caso-. Es verdad que la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas remite en bloque a las indemnizaciones fijadas por el Estatuto de los Trabajadores que contempla distintas cuantías en función de la naturaleza del despido o extinción del contrato, pero no es menos cierto que si la diferenciación entre las citadas indemnizaciones adquiere pleno sentido desde la perspectiva laboral (en un caso media

culpa del empresario y en el otro no), no acontece lo mismo en el ámbito tributario pues podrían vulnerarse los principios de igualdad y capacidad económica al otorgarse un mayor grado de exención a un supuesto que al otro.

Esta es quizás la razón por la que bajo la vigencia de la Ley de 1978 se sucedieron pronunciamientos jurisdiccionales que equiparaban el régimen fiscal de las indemnizaciones en los casos de despido improcedente y aquellos otros motivados por causas objetivas (SAT de Madrid y Barcelona de 17 de junio y 23 de febrero de 1988, respectivamente), basando dicha conclusión en un elemental argumento de sentido común: que desde el punto de vista del trabajador el cese en expediente de regulación de empleo “tiene idéntica naturaleza de hecho impuesto externamente que el que pudiera prevenir de un despido improcedente” (SAT Madrid de 17 de febrero de 1988), lo que abocaría indefectiblemente a un idéntico tratamiento fiscal, pronunciamientos que tuvo en cuenta la disposición adicional 11ª de la Ley 18/1991 para los períodos no prescritos anteriores a su entrada en vigor (corroborados por las SSTTS de 31 de marzo del 2000 y 22 de julio de 1999, así como las SSTSJ Madrid, de 8 de julio de 1999 y 14 de enero del mismo año y por la STSJ de Cantabria de 11 de noviembre de 1998), pero que con posterioridad han sido obviados.

Conviene advertir, por otro lado, que la posible conculcación que puede implicar para el principio de capacidad económica e igualdad un tratamiento fiscal dispar para situaciones que desde la perspectiva del preceptor de los rendimientos del trabajo es idéntica, puede resultar contradictoria con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, últimamente, se viene mostrando más exigente con el control de la justificación constitucional de las diferenciaciones normativas a la luz de las exigencias de la igualdad, de la capacidad económica y de la proporcionalidad o coherencia entre medios o fines (vrg. SSTC 209/1988 Y 134/1996 y desde un punto de vista más general, 253/1988, 261/1988, 68/1989 y 70/1991).

4. En definitiva, la dicotomía existente en el tratamiento fiscal entre indemnizaciones por causas objetivas o por despido improcedente, comporta que la obligación de contribuir del sujeto pasivo se desconecte por completo tanto de su voluntad en los hechos que lo originan –el cese laboral y la indemnización- como de su propia capacidad económica, pues la exención no guarda relación con lo percibido, ni tampoco con el hipotético daño supuestamente resarcido, sino con la causa que un tercero o el puro azar pudo haber motivado. Circunstancias estas que se

significan en algún pronunciamiento jurisprudencial preocupado por la posible conculcación de los referidos principios constitucionales de igualdad y de capacidad económica.

“ De esta manera, para el caso general, un trabajador satisfará menos impuestos, recibiendo la misma o superior cantidad, si el empresario le imputa una falsa conducta o tramita indebidamente un expediente de regulación de empleo en comparación con igual supuesto si dicho empresario se limita a hacer constar la verdad de los hechos. Pues bien, en opinión de quien suscribe esta regulación legal puede tener su validez, si acaso, en el seno de la relación laboral que se rige por unos principios radicalmente distintos a la obligación tributaria; allí prima un Derecho convencional con severos controles legales inspirados por principios tutelares mientras el eje básico de las obligaciones tributarias es la capacidad económica y la igualdad de los sujetos pasivos. Si, por otra parte, el principio de la capacidad económica ha sido reiteradamente interpretado por la doctrina constitucional desde un cierto relativismo por remisión al conjunto de circunstancias que concurran, en el supuesto de autos entendemos que no existe posibilidad alguna de relativizarlo. Las circunstancias que concurren en la cuantificación de la exención son por completo ajenas tanto a la voluntad del sujeto pasivo como a su capacidad económica, puesto que no se establece conexión de ninguna clase entre cantidad percibida y cantidad exenta, sino únicamente entre ésta y unas causas de las que el sujeto pasivo es, siempre y únicamente víctima.

Por lo que se refiere al principio de igualdad la disposición adicional undécima al establecer una fecha a partir de la cual rige uno u otro sistema (el de los despidos por causa de fuerza mayor o el de los improcedentes) entiende quien formula el presente voto que, además de abundar en la duda de constitucionalidad expuesta en el Fundamento precedente, establece una desigualdad objetiva sin fundamento que lo justifique. No se trata siquiera de prolongar un sistema precedente puesto que, salvo alguna decisión concreta y aislada de Tribunales Superiores, la doctrina jurisprudencial fue siempre ecuaníme interpretando las normas anteriores en igual sentido en que se formulan las ahora vigentes; no se trata, tampoco, de prever un supuesto especial

o de aludir a una determinada política, pues nada se dice al respecto. Se trata sencillamente de, en el seno de una continuidad legislativa, abrir un hueco temporal que se funde en principios opuestos a los que inspira la propia norma para el caso general. Por ello entendemos que o bien son esos principios los conformes en el sentido constitucional o bien se introduce una desigualdad arbitraria en razón a determinada fecha. En el Derecho Tributario no creemos que los principios constitucionales puedan conducir a una solución y a la contraria en base a la fecha de un acto sin la más mínima trascendencia de la conducta de los sujetos pasivos de las obligaciones reguladoras o razones de cualquier otra índole que justifiquen de alguna manera la desigualdad resultante. Por lo expuesto consideramos, con el máximo respeto el parecer diferente del Tribunal que la solución del litigio habría de haber consistido en la suspensión del mismo previo planteamiento al Tribunal Constitucional de cuestión en los términos, aquí expuestos de forma sucinta a que se contrae el voto discrepante que formulo” (Voto particular del Magistrado Sabán Godoy al fallo recogido en la STSJ Madrid, de 13 de noviembre de 1997).

Tal disparidad, como decimos constatable en la normativa estatal, no se ve reflejada, por el contrario, en la Norma foral 8/2000, de 31 de octubre, aprobada por las Juntas Generales de Vizcaya, por la que se establece el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de determinados complementos salariales percibidos de forma periódica por los trabajadores como consecuencia de expedientes de regulación de empleo.

Además, para los territorios forales, dichas rentas se consideran irregulares, hasta determinados importes, fijándose como período de generación de la cantidad recibida, la resultante de dividir el número de años de servicio entre el número de años que media entre el cese de la relación laboral y los 65 años o la edad de finalización de cobro de las prestaciones. Asimismo, se prevé una exención para las indemnizaciones percibidas equivalente a 45 días de salario por año trabajado con un máximo de 42 mensualidades prorrateándose por meses los períodos inferiores al año.

La normativa estatal, por el contrario, contempla un régimen tributario en función de que los excesos sobre las cantidades exentas se perciban directamente de la propia empresa o se instrumenten a través de un seguro colectivo. Desde tal perspectiva pueden distinguirse dos supuestos:

- a) Pago del exceso sobre la cuantía exenta efectuado por la propia empresa: en tal caso, la Dirección General de Tributos ha entendido que las cantidades percibidas en forma de renta merecen el tratamiento de renta regular cuando se trate de rentas vitalicias, o cuando, tratándose de rentas temporales, el resultado de dividir el período de generación entre el período de fraccionamiento sea igual o inferior a un año (con la Ley 18/1991) o a dos años (con la Ley 40/1998). Por el contrario, si se trata de este último tipo de rentas, y el resultado es superior a un año (con la Ley 18/1991) o a dos años (con la Ley 40/1998), la renta se calificará de irregular.
- b) Pago del exceso sobre la cuantía exenta instrumentado a través de un contrato de seguro colectivo: en este caso, al calificarse el seguro colectivo como un sistema alternativo a los Planes de Pensiones, el cobro de la prestación en forma de renta tiene el tratamiento de renta regular.

A este tratamiento general debe añadirse una modificación como consecuencia del cambio operado por el Real Decreto 1598/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios que obliga a exteriorizar los compromisos por pensiones, incluyendo las prestaciones causadas, a través de un contrato de seguro, un plan de pensiones o ambos, de manera que las empresas que en la actualidad venían abonando directamente sus compromisos por pensiones, derivados de expedientes de regulación de empleo, de forma directa, han debido exteriorizar los mismos, siendo factible que algunos contribuyentes, que hasta ese momento percibían rendimiento del trabajo hasta entonces calificados de irregulares, hayan pasado a tributar en su integridad por los mismos, al considerarse ya plenamente regulares.

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.

PROPUESTA 3/2001

Sobre la modificación de las normas para la determinación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades

Motivación

Se han recibido diversas quejas en relación con el hecho de que el importe de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades se determine, en ocasiones, teniendo en cuenta magnitudes no coincidentes con las que determinarán la deuda tributaria definitiva, lo que, como justificaremos posteriormente, puede llevar a situaciones en las que la cuantía del pago fraccionado sea muy superior a la cuota del impuesto o, incluso, en los que se realice un pago fraccionado sin que posteriormente exista deuda tributaria, lo que podría vulnerar los principios de proporcionalidad, capacidad económica y no confiscatoriedad establecidos en el art. 31.1 de la Constitución y cuya aplicación en materia de pagos fraccionados y retenciones ha sido ya sancionada por nuestro Tribunal Supremo. Con vistas a plantear de forma sucinta pero suficientemente detallada los diversos aspectos a tener en cuenta a la hora de abordar este problema, a continuación se realiza una breve exposición de la evolución legislativa reciente del sistema de cálculo de los pagos fraccionados, un resumen de los principales problemas detectados en la práctica y un conjunto de reflexiones sobre las consecuencias de los mismos y los mecanismos que podrían utilizarse para evitarlos.

1. Evolución normativa del pago fraccionado en la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades

El artículo 38 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), reguló los pagos fraccionados, estableciendo dos sistemas de determinación de los mismos:

- a) Como sistema general, la base para calcular el pago fraccionado es la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales de abril, octubre y diciembre, minorándose la citada cuota íntegra en las deducciones y bonificaciones a que tuviera derecho el sujeto pasivo así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.
- b) Como criterio alternativo, se establece que el pago fraccionado puede realizarse, como opción del sujeto pasivo, sobre la parte de la base

imponible del periodo de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural, determinada según las normas previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Para aquellos sujetos pasivos cuyo periodo impositivo no fuera coincidente con el año natural, la determinación del pago fraccionado se determina sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del periodo impositivo hasta el día anterior al 1 de abril, 1 de octubre y 1 de diciembre. El resultado de aplicar el tipo del pago fraccionado sobre la base imponible, se minorará en las retenciones, ingresos a cuenta soportados por el contribuyente así como los pagos fraccionados efectuados correspondientes al periodo impositivo.

La opción por el contribuyente debía realizarse, en la primitiva redacción de la LIS, en todo caso, durante el mes de febrero del año natural en que deba surtir efecto, y el sujeto pasivo quedaba vinculado a esta modalidad del pago fraccionado respecto de los pagos correspondientes al mismo periodo impositivo.

Para los periodos impositivos iniciados durante 1996, los pagos fraccionados calculados conforme al sistema general se fijaban aplicando un porcentaje, del 15% en función de la “cuota diferencial” de ejercicios anteriores, mientras que en los supuestos de pago fraccionado en función de la base imponible del impuesto, el tipo del pago fraccionado venía determinado de acuerdo con el tipo de gravamen de la entidad, fijado en los 4/7 del tipo de gravamen de cada entidad redondeado por defecto. Para aquellos sujetos pasivos a los que fuera de aplicación el tipo general de gravamen, el 35%, suponía la aplicación de un tipo de 20% en esta modalidad del pago fraccionado. La determinación del porcentaje del pago fraccionado en esta modalidad (en función del tipo de gravamen de cada entidad), acomodó la cuantía del pago fraccionado al tipo de gravamen de cada entidad, beneficioso para aquellas entidades con tipos de gravamen inferiores al 35 por 100 (entidades parcialmente exentas, cooperativas...).

Respecto a los periodos impositivos que se iniciaron durante 1997, la Ley de Presupuestos del Estado para 1997 fijó el tipo de pago fraccionado para la modalidad general, de “cuota histórica”, en el 18%, mientras que para la modalidad en función de la base imponible dicho tipo fue las 5/7 partes del tipo de gravamen redondeado por defecto. No obstante, la citada Ley de presupuestos establecía el carácter obligatorio de la modalidad en función de la base imponible para aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculados conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, hubiera superado la cantidad de 1.000 millones de pesetas durante los 12

meses anteriores a la fecha en que iniciasen los periodos impositivos dentro de 1997.

Los tipos de pago fraccionado así como la obligatoriedad del sistema en función de la base imponible para aquellos sujetos pasivos en los que fuera de aplicación el artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre Valor Añadido, han persistido hasta el momento actual, incorporándose a partir del año 2000 la obligación de realizar el pago fraccionado por las sociedades transparentes (por la parte de base imponible imputable a socios residentes).

La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales administrativas y del orden social dio nueva redacción al artículo 38 de la Ley, introduciéndose las siguientes modificaciones

- i) En la modalidad de la base imponible, la determinación de la cuota resultante era el resultado de aplicar sobre la base a efectos del cálculo del pago fraccionado el porcentaje derivado de las 5/7 partes del tipo de gravamen redondeado por defecto. No obstante se estableció la posibilidad de que de la cuota resultante se dedujesen, además de las retenciones, ingresos a cuenta y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al periodo impositivo, las bonificaciones a que tuviere derecho el sujeto pasivo.
- ii) La otra modificación hace referencia a las declaraciones censales que deben realizar los sujetos pasivos a efectos de optar por la modalidad de pago fraccionado. Con carácter general se establece que la declaración censal debe realizarse durante el mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos la aplicación de la modalidad correspondiente de pago fraccionado, siempre y cuando el periodo impositivo coincida con el año natural. En el supuesto de que el periodo impositivo no coincidiese con el año natural, la opción debía realizarse en la correspondiente declaración censal durante el plazo de 2 meses a contar desde el inicio del periodo impositivo o dentro del plazo comprendido entre el inicio del periodo impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente a dicho periodo impositivo, cuando este último plazo fuese inferior a dos meses.

Por último, hasta ahora, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas volvió a dar nueva redacción al artículo 38 de la LIS, aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 1999. La modificación realizada consiste en que cuando el sujeto pasivo opte por la aplicación de una modalidad de pago fraccionado, dicha opción vincule al sujeto pasivo no solamente respecto de los pagos fraccionados correspondientes a dicho período

impositivo, sino también respecto a los siguientes, en tanto no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal que debería realizarse y ejercitarse en los mismos plazos establecidos para optar por la modalidad del pago fraccionado.

2. Identificación de los problemas detectados en la aplicación del régimen anteriormente descrito.

Los problemas planteados por los contribuyentes y estudiados por este Consejo, son de muy diversa índole y afectan, tanto a la modalidad general, que hemos denominado de “cuota histórica”, como a la que parte de la base imponible y al mecanismo establecido para ejercitar y renunciar la opción de aplicar una u otra modalidad.

A) Problemas planteados por el método de “cuota histórica”

En relación con el método de “cuota histórica” las quejas recibidas se centran en dos tipos de problemas, a saber:

- a) El sistema actual puede generar confusiones en los contribuyentes, sobre todo en las empresas más pequeñas a las que va destinado el sistema de “cuota histórica”. Dos son las posibles causas de confusión detectadas, a saber:
 - i) El hecho de que el primer pago fraccionado se realice tomando como base el último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviera vencido el primer día de los 20 naturales de abril, hace que, para la mayoría de los contribuyentes, deba tomarse como base de cálculo la declaración correspondiente no al ejercicio inmediatamente anterior (cuyo período de declaración normalmente no habrá vencido), sino el concluido dos años antes, siendo así que en muchos casos los contribuyentes ya conocen en la fecha en que debe realizarse el pago fraccionado la liquidación que les corresponderá practicar en relación con el último ejercicio; y
 - ii) El hecho de que los pagos fraccionados subsiguientes se determinen, normalmente, tomando como base el ejercicio inmediatamente anterior, ya que en la fecha de su realización ya habrá concluido el período para la presentación de su declaración conlleva que la base de cálculo del primer pago fraccionado y la de los dos siguientes no sea, en la mayor parte de los casos, homogénea, habiéndose detectado supuestos en los que por error se sigue aplicando durante todo el ejercicio la base de cálculo utilizada en el primer pago fraccionado, se haya realizado éste con base en los datos del último

ejercicio o en los del inmediatamente anterior. En principio podría suponerse que estos errores no tendrán gran trascendencia. Sin embargo, la realidad es bien distinta ya que la Administración está obligada, y en cumplimiento de sus obligaciones así lo ha hecho, a comprobar la realidad de los pagos fraccionados sancionando la inadecuada realización de los mismos, además de exigir el correspondiente interés de demora. La existencia de estas sanciones cuando, el único perjuicio soportado por la Hacienda Pública es el de carácter financiero origina protestas especialmente cuando el ingreso defectuoso se debe al error en la aplicación de una norma técnicamente compleja.

- b) La cuantía de pago fraccionado determinada por este sistema puede resultar totalmente desproporcionada con la cuota a ingresar en casos de disminución de la actividad económica. Efectivamente, al determinarse el pago fraccionado con base en los resultados obtenidos dos ejercicios antes (en el supuesto del primer pago fraccionado) o en el ejercicio inmediatamente anterior (en el supuesto de los restantes pagos fraccionados), cuando la actividad económica haya disminuido o los márgenes se hayan reducido, el importe de la cuota a satisfacer finalmente por el Impuesto sobre Sociedades será inferior al pago fraccionado determinado con arreglo al sistema de “cuota histórica”. En muchos casos, el contribuyente no cambia de opción por simple desconocimiento o porque la mecánica misma de la opción, imposibilita dicho cambio una vez concluido el mes de febrero. Alguna de las situaciones conocidas por este Consejo podría violar los principios constitucionales anteriormente indicados al exigirse la realización de pagos fraccionados, sobre la base de la cuota obtenida dos o un ejercicio antes del momento de su realización, pese a que el contribuyente haya cesado en la actividad, lo que por sí mismo pone de manifiesto la imposibilidad de obtener beneficio alguno del que pueda derivarse una base imponible gravada por el Impuesto.

B) Problemas derivados del plazo preclusivo de ejercicio de la opción

El hecho de que la opción deba ejercitarse en los dos primeros meses a contar desde el inicio del período impositivo (o en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente a dicho período impositivo, cuando este último plazo fuera inferior a 2 meses) y que dicha opción vincule al sujeto pasivo en los ejercicios siguientes siempre que no se renuncie a su aplicación en los mismos plazos, agrava los inconvenientes

indicados anteriormente, ya que aquellos contribuyentes que por ignorancia, error o imposibilidad práctica no hayan cambiado de opción en los dos primeros meses del ejercicio natural, se verán obligados a continuar manteniendo la misma aunque hayan conocido con posterioridad su error o su auténtica situación económica. En la práctica, no es inusual que el contribuyente no pueda prever el curso de su actividad económica durante el ejercicio nada más comenzar éste o que considere que las medidas empresariales adoptadas serán susceptibles de mejorar sus resultados económicos. En estas circunstancias pueden existir, y de hecho existen, múltiples casos en los que se mantendrá la opción de ejercicios anteriores por el sistema de “cuota histórica” aunque hayan empezado a detectarse síntomas de desaceleración en la actividad empresarial. Ello es aún más claro en los supuestos de pequeñas empresas que no contarán con los medios necesarios para poder determinar con exactitud la base imponible obtenida desde el inicio del ejercicio hasta el momento en el período anterior al pago fraccionado con la celeridad requerida para llevar a cabo los mismos con arreglo a las bases imponibles reales del período. Es opinión de este Consejo que los supuestos en que se producirán este tipo de problemas aumentarán sustancialmente en el futuro si disminuyen los resultados de las pequeñas y medianas empresas.

C) Problemas relacionados con el método basado en la base imponible

Todos los problemas que se han detectado en relación con la cuantificación del pago fraccionado en el método de la base imponible del período a que dicho pago fraccionado hace referencia, se refieren al hecho de que la forma de cálculo del pago fraccionado no tiene en cuenta todas las magnitudes que determinan la cuota a ingresar en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que, cuando el impacto de las magnitudes omitidas es importante, pueden producirse sustanciales excesos de pago. La importancia de este problema ha disminuido a lo largo de los últimos años como consecuencia de la inclusión de las bonificaciones entre las partidas a tener en cuenta a la hora de realizar el pago fraccionado y con la transformación en exención de la deducción para evitar la doble imposición internacional relativa a filiales y establecimientos permanentes situados en el extranjero. No obstante, siguen subsistiendo factores de distorsión que, en algunos casos, producen sistemáticos excesos a la hora de calcular el importe del pago fraccionado, y que no encuentran justificación en principio alguno de eficacia o razonabilidad. Los principales ejemplos detectados por este Consejo son los siguientes:

i) Dotación de la reserva por inversiones en Canarias: El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades *“tendrán derecho a la reducción en 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 en Canarias de acuerdo con lo dispuesto en este artículo”*. Esta reducción de la base imponible será igual a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la Reserva para inversiones y tendrá como límite *“el 90% de la parte del beneficio obtenido en el mismo período impositivo que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias”*, tal y como señala el apartado 2 del citado texto legal. En la práctica, se nos ha indicado que la mayoría de las entidades que realizan actividades en Canarias hacen uso de este beneficio fiscal, justificado por las especiales condiciones de insularidad, por lo que, la base imponible definitiva en el Impuesto sobre Sociedades se ve minorada en cuantías muy elevadas en la práctica totalidad de los contribuyentes como consecuencia de la dotación a la Reserva para inversiones en Canarias. Sin embargo, a la hora de determinar la cuantía del pago fraccionado, la Administración, mediante contestación a consulta de 18 de mayo de 2000 de la Dirección General de Tributos, ha manifestado lo siguiente:

“Parece claro que la determinación de la cantidad en que podrá reducirse la base imponible de un período impositivo requiere la previa fijación de dos magnitudes, a saber, el beneficio del ejercicio que no ha sido objeto de reparto y la parte de dicho beneficio que se ha aplicado a la dotación de la reserva para inversiones en Canarias

La determinación de ambas magnitudes debe hacerse, obviamente, una vez concluido el ejercicio económico, y es competencia indelegable de la Junta General de Accionistas, tal y señalan los artículos 212 y 213 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por lo que resulta imposible conocer su importe en el momento de realizar los pagos fraccionados, es decir, cuando del ejercicio económico al que vienen referidas las magnitudes citadas sólo han transcurrido los 3, 9 u 11 primeros meses.

En consecuencia, a la hora de determinar el importe de los pagos fraccionados no podrá tenerse en cuenta el importe de la reducción en la base derivada de la dotación de la reserva para inversiones en Canarias, cuyo cálculo es legalmente imposible antes de la finalización del ejercicio”.

Esta interpretación parece acorde a la normativa actualmente vigente y así lo reconoce el informe de la Comisión para el Análisis de los Problemas de la Aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias del 12 de diciembre de 2000, informe que concluye indicando:

“Sin embargo, sería deseable que esta situación pudiese ser superada en la práctica mediante una reforma de las normas para la determinación de los pagos fraccionados que permitiese computar los compromisos de dotación a la reserva de inversiones en Canarias que reuniesen suficientes garantías de seriedad. Sólo así se conseguiría una correcta adecuación entre el importe de los pagos a cuenta y el de la cuota del impuesto”.

ii) Deducciones para evitar la doble imposición: La Ley del Impuesto sobre Sociedades intenta evitar la doble imposición que se podría producir cuando una entidad recibe dividendos distribuidos por otra entidad que ha estado sujeta al Impuesto, mediante la deducción de la cuota regulada en su artículo 28 que, con carácter general, será igual al 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dividendos o participaciones en beneficios repartido por entidades residentes en España, elevándose al 100% cuando procedan de entidades participadas, directa o indirectamente, en, al menos, un 5%, siempre que dicha participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye. Esta norma contiene diversas particularidades en cuanto a su aplicación, cuyo detalle no es relevante a los efectos de esta propuesta. Por otro lado, los artículos 29 y 30 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades contemplan deducciones en la cuota para evitar la doble imposición internacional. Ninguna de estas deducciones es tenida en cuenta a la hora de determinar la cuantía del pago fraccionado. Sin embargo, la importancia de esas deducciones puede ser muy grande para determinado tipo de empresas. En particular, el hecho de que no se tenga en cuenta la deducción para evitar la doble imposición intersocietaria concedida por el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades genera importantes disfuncionalidades en la determinación del

pago fraccionado en aquellas sociedades cuya principal actividad es la participación en otras entidades, puesto que su principal fuente de ingresos serán los dividendos y rentas derivados de la transmisión de las participaciones que, en la mayoría de los casos, tendrán derecho a tal deducción. Lo inadecuado de obligar a recibir un pago fraccionado en estos casos es aún más evidente si se tiene en cuenta que la propia ley elimina la obligación de efectuar retención en el supuesto de los dividendos que cumplan los requisitos para tener derecho a la deducción al 100% previstos en el artículo 28 de la misma, lo que pone de manifiesto que el legislador es consciente de que en estos casos carece de sentido la obligación de realizar ingreso alguno a cuenta de una cuota que se reputa por definición inexistente.

iii) Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades: El Capítulo IV del Título VI de la Ley del Impuesto sobre Sociedades contempla un conjunto de deducciones para la realización de determinadas actividades, tales como la investigación científica e innovación tecnológica, el fomento de tecnologías de la información y de la comunicación, las actividades de exportación, inversión en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros, creación de empleo a trabajadores minusválidos y las que eventualmente pudieran añadirse con carácter coyuntural. Ninguna de estas deducciones es tenida en cuenta a la hora de determinar el importe del pago fraccionado. En términos generales, en estos casos será de aplicación la argumentación realizada por la Dirección General de Tributos en relación con la dotación a la reserva para inversiones en Canarias: la magnitudes de las que depende el importe de la deducción no podrán determinarse sino una vez cerrado el ejercicio y cuantificado el resultado contable y la base imponible. No obstante, es un hecho que no tener en cuenta estas deducciones puede generar discrepancias significativas entre la cuantía del pago fraccionado y la cuota a ingresar en sectores a los que el legislador ha manifestado su intención de proteger, tal como pueden ser los que realizan inversiones en innovación tecnológica o los que realizan actividades exportadores.

3. Justificación de la procedencia en reformar la normativa referente a los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades

Es indudable que los pagos fraccionados y retenciones cubren una función esencial para el correcto funcionamiento de la Hacienda Pública, permitiendo acomparar los ingresos públicos al gasto y distribuyendo a lo largo del ejercicio la carga tributaria, cuya acumulación en un momento temporal único produciría un efecto económico y social perverso. La

existencia de estos fuertes argumentos de carácter recaudatorio y estructural en favor de un sistema de retenciones y pagos fraccionados, junto al hecho de que se trata en último extremo de pagos a cuenta cuya regularización se realizará al final del período impositivo, podría llevar a considerar que los problemas indicados no requieren la adopción de medida alguna. Este Consejo considera que esta conclusión sería errónea, ya que la exigencia de pagos fraccionados desproporcionados con la situación económica del contribuyente, además de tener efectos sociológicos negativos, conlleva una injusticia material que podría ser incompatible con los principios constitucionales.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo en los últimos años (referidas todas al IRPF, si bien son plenamente aplicables al Impuesto sobre Sociedades) ha establecido de forma reiterada la necesidad de adecuación de los pagos fraccionados y las retenciones (ambos conceptos componentes de los “pagos a cuenta”) a la liquidación del impuesto, señalando que tipos de retención o modalidades de determinación del pago fraccionado que no respondan a dicha adecuación infringen el principio de capacidad económica, dado que los contribuyentes están obligados a pagar los impuestos debidos pero no a soportar la lesión financiera derivada de pagos a cuenta excesivos.

Esta línea jurisprudencial fue iniciada por la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de noviembre de 1993, que declaró nulo el precepto del Reglamento del IRPF relativo a la determinación de los pagos fraccionados en las actividades empresariales y profesionales, al considerar “contrario al sistema general del tributo que se acuda a la ponderación de un factor económico pretérito, de indudable riesgo en la mudable coyuntura económica actual”. El reglamento del IRPF fijaba el pago fraccionado en el 6 por 100 de los rendimientos netos empresariales o profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados. Este sistema se reconoce gravoso para los contribuyentes con un importante descenso de ventas así como respecto a contribuyentes con ventas estacionales.

La Ley 61/1978 contempló un sistema opcional de determinación del pago fraccionado, introduciendo la posibilidad de acogerse a un sistema en función de la base imponible y no una cuota diferencial satisfecha en ejercicios anteriores, que posteriormente se ha incorporado a la LIS.

Diferentes sentencias del Tribunal Supremo en materia de retenciones del IRPF, han señalado de forma reiterada la exigencia de adecuación de los pagos a cuenta del Impuesto a la cuota a satisfacer, en cuanto que producen una lesión financiera contraria al principio de capacidad

económica y puede producir efectos confiscatorios. Entre otras, cabe destacar las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1999 y 19 de mayo, 14 de julio y 22 de septiembre de 2000, sobre retenciones a profesionales, y 2 de marzo de 2000 sobre retenciones o ingresos a cuenta en el caso de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos.

El sistema de pago fraccionado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades está fijado en norma de rango legal, por lo que a fin de adecuar el criterio constante de los tribunales a los principios constitucionales de capacidad de pago y no confiscatoriedad, que inspiran el ordenamiento jurídico tributario, es deseable una modificación normativa que contemple modificaciones en el cálculo del pago fraccionado ligado al sistema de base imponible, objeto gravable del Impuesto sobre Sociedades, que debería contemplar las especialidades de determinados beneficios fiscales en Canarias, así como contemplar un posible cambio de opción, que podría ser general pero que en un primer momento podría limitarse a las empresas de reducida dimensión, al ser a las que más afectan las cambiantes circunstancias económicas.

4. Posibles líneas de reforma

Este Consejo ha estudiado algunas posibles líneas de reforma, sin desconocer que pueden existir otras que incluso pueden resultar más adecuadas desde la perspectiva de las exigencias que impone la necesidad de una gestión rápida y eficaz del impuesto por parte de los órganos de la Administración Tributaria. Por esta razón, el Consejo considera que antes de adoptarse una solución u otra deberá oírse a los órganos encargados de esta gestión y en particular al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

a) Determinación del pago fraccionado en función de la base imponible

Una solución sería completar la reforma del sistema de pagos fraccionados previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que inició la Ley 66/1997 al permitir la deducción de las bonificaciones del importe del pago fraccionado, permitiendo igualmente practicar las deducciones para evitar la doble imposición, ya que en este caso no existe incertidumbre alguna sobre el importe de la deducción y el hecho de no tenerla en cuenta puede producir importantes distorsiones en la cuota a pagar.

Más difícil es dar solución al problema planteado por la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias, ya que, como bien indica la

Dirección General de Tributos en la contestación a consulta anteriormente mencionada, los parámetros básicos para determinar el importe de la dotación no se conocerán sino al cierre del ejercicio. No obstante, creemos que es imprescindible tener en cuenta el hecho de que la mayor parte de las empresas canarias hacen uso de esta dotación para evitar que se produzcan inconvenientes económicos precisamente para aquellas actividades que la ley ha intentado proteger por sus especiales circunstancias, como son las actividades realizadas en Canarias. La solución más sencilla sería modificar el importe del pago fraccionado para las entidades que realicen actividades en Canarias, de forma que el tipo de pago fraccionado tuviese en cuenta la previsible reducción del importe a pagar. Si bien esta solución tiene la ventaja de la facilidad de aplicación, presenta, sin embargo, el inconveniente de que no todos los sujetos dotan la reserva para inversiones, ni la dotan en la misma cuantía, y que existen entidades domiciliadas fuera de Canarias que pueden beneficiarse de esta dotación en la medida en que realicen actividades en Canarias.

A la vista de estos inconvenientes, consideramos que la mejor solución al problema planteado por la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias sería permitir que a la hora del cálculo del pago fraccionado, el contribuyente procediera a realizar una dotación provisional a la reserva, con el límite del 90% de los beneficios de los tres, nueve u once primeros meses de cada año, según proceda. En el supuesto de que la dotación definitiva fuera inferior a la dotación provisional, se debería proceder a satisfacer intereses de demora sobre el importe que, debiéndose haber ingresado mediante pago fraccionado si la dotación provisional hubiera sido correcta, no fue ingresado y debe satisfacerse en el momento de presentación de la declaración del Impuesto.

Más complejo aún es el problema planteado por el resto de las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, cuya problemática específica hace difícil conocer con exactitud el quantum de la deducción. No obstante, consideramos que deberían analizarse mecanismos semejantes al propuesto para la dotación a la reserva para inversiones en Canarias respecto de las principales deducciones, estableciendo los límites de la deducción sobre la base imponible generada en el período a que se refiera el pago fraccionado.

b) Plazo de ejercicio de la opción

Como se indicó anteriormente, este Consejo considera que deberían flexibilizarse los mecanismos de opción para evitar que los cambios de coyuntura económica puedan perjudicar a las empresas pequeñas y

medianas, imponiéndoles una carga financiera no justificada por su auténtica realidad económica.

Ya existen en nuestro sistema tributario ejemplos que pueden servir de base para la modificación del régimen actual. Efectivamente, en el sistema de módulos del IRPF actual se contempla la reducción de los mismos en circunstancias excepcionales (incendios, inundaciones...) que afectan a la determinación misma de la base imponible. Una modificación de pago fraccionado en el Impuesto sobre Sociedades que permitiera modificar con posterioridad al mes de febrero la opción inicialmente ejercitada, permitiría acomodar el pago fraccionado a la actividad económica real de la entidad. En términos generales, ello supondría abrir la posibilidad de modificar la opción ejercitada en los dos meses anteriores al pago fraccionado de octubre y diciembre, con lo que se garantizaría la seguridad jurídica que requiere la Administración tributaria para la mejor gestión del sistema y, al mismo tiempo, se permitiría a la mayoría de las empresas –las que tengan ejercicio coincidente con el año natural, o las de carácter estacional, cuya mayor actividad se realiza durante los meses de verano- ajustar los pagos fraccionados correspondientes a los meses de octubre y diciembre a la realidad económica de su actividad empresarial.

c) Modificación del sistema de “Cuota histórica”

Se trata, sin duda, del área en que resulta más difícil realizar propuestas concretas, ya que estas propuestas deben unir la simplicidad y la eficacia y la solución que se adopte va encaminada a contribuyentes que normalmente carecerán de las estructura necesarias para aplicar sistemas sofisticados.

A entender de este Consejo, al ampliar el plazo para modificar la opción se reducen en parte los problemas que pueden derivarse del cambio de circunstancias económicas. Sin embargo, la amplitud del plazo de opción no es en sí mismo suficiente, ya que impone sobre los pequeños empresarios unas obligaciones formales que pueden resultar prácticamente imposibles de cumplir (la pequeña empresa normalmente no dispondrá de los medios para determinar la base imponible del período al que se refiere el pago fraccionado en un término de 20 días). Sería deseable analizar fórmulas alternativas de determinación del pago fraccionado que evitasen que la base de cálculo cambie a lo largo del ejercicio, como sucede actualmente, y que permitiesen tener en cuenta el cambio sustancial de las circunstancias económicas (el cese en la actividad económica, la reducción de márgenes o número de operaciones, etc.)..

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.

PROPUESTA 4/2001

Sobre la imposición de sanciones derivadas de declaraciones tributarias realizadas con ayuda del programa PADRE

Motivación

Se han planteado ante este Consejo para la 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.

Es reiterada la respuesta que se ha dado a las mismas, haciendo saber que la comprobación gestora de tales declaraciones no es distinta de la que se lleva a cabo respecto de las autoliquidaciones presentadas por el contribuyente sin asistencia administrativa alguna. En efecto, la utilización de programas de ayuda para la realización de la declaración de la renta, como el denominado Programa PADRE, no exonera al contribuyente del cumplimiento de sus respectivos deberes tributarios ni a la Administración del ejercicio de sus potestades de comprobación.

Este Consejo para la Defensa del Contribuyente viene señalando que en tales supuestos no es la Administración quien realiza la declaración “en lugar del” contribuyente, ni tampoco quien liquida el impuesto, sino que es el propio sujeto pasivo quien cumple personalmente con el deber de autoliquidación del IRPF. La utilización de tales programas informáticos o la colaboración prestada por el personal que la AEAT pone al servicio de los contribuyentes sólo pretenden facilitar los deberes de declaración tributaria y agilizar y hacer más eficaces las tareas de gestión, pero es a dicho contribuyente a quien corresponde aportar todos los datos con

trascendencia fiscal que considere oportunos, limitándose quienes les asisten a hacer constar tales datos en los impresos de autoliquidación.

Asimismo, este Consejo ha reiterado que es el contribuyente, en última instancia, quien debe comprobar que se han incluido correctamente los datos por él aportados.

No obstante lo anterior, no es posible desconocer que el desarrollo de tales actuaciones (que son de asistencia de la Administración, pero también de colaboración de ésta con el contribuyente) se produce una interacción que exige clara delimitación de responsabilidades que debe ser conocida por quienes confían y acuden a estos Programas de Ayuda. El principio de confianza legítima no puede ser obviado tampoco en este tipo de actuaciones asistenciales de la Administración

Resulta necesario extremar los mecanismos que permitan no quebrar la confianza de los ciudadanos en la Administración que les dota de apoyos para el cumplimiento de sus deberes fiscales, ni tampoco las exigencias de la buena fe, presumible tanto en los contribuyentes como en el personal que presta este servicio. Se hace imprescindible, pues, equilibrar de un lado la eficacia en la gestión con el control tributario, y de otro, la colaboración del contribuyente con la responsabilidad que asume el mismo al prestarla.

Por todo lo anterior, y tal y como ya había expresado la Secretaría General de Hacienda en su Circular 8/1998, 22 de julio, y los propios Tribunales de Justicia, la actividad comprobadora de la Administración exige especial celo en la apreciación y demostración del elemento subjetivo de la infracción tributaria, que se reputa imprescindible para la apreciación constitutiva de dicho ilícito. La culpabilidad del contribuyente es requisito inexcusable para la imposición de sanciones.

En consecuencia, no se puede excluir de plano la responsabilidad infractora de quienes acuden a este Programa de Ayuda; pero tampoco (y sobre todo) no puede darse por probada aquella responsabilidad por la simple discrepancia entre los datos incluidos en la autoliquidación y la cuota tributaria de ella resultante y las ulteriores comprobaciones de la Administración.

Propuesta

Que por parte de la AEAT se extreme el celo en la apreciación del elemento subjetivo del ilícito tributario en los expedientes sancionadores relativos a autoliquidaciones cumplimentadas por medio del Programa PADRE. y se examine la posibilidad de entregar al contribuyente algún tipo de comprobante de los documentos aportados.

PROPUESTA 5/2001

Sobre propuesta de unificación de los plazos de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del IRPF

Motivación

Este Consejo de Defensa del Contribuyente ha venido recibiendo quejas relacionadas con el servicio de confección de declaraciones de Renta a través del Programa Padre que presta la Agencia Tributaria. En concreto, estas quejas han sido provocadas por la concertación de las citas para elaborar la declaración con posterioridad al día 20 de junio (aunque se había solicitado con anterioridad a dicha fecha) habiendo resultado finalmente las declaraciones a ingresar, por lo que su presentación y el correspondiente ingreso se han realizado fuera de plazo.

También sabe este Consejo, por habérselo comunicado así la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que las oficinas de Gestión Tributaria tienen en consideración estas circunstancias, particularmente la de la saturación existente en estos servicios, antes de exigir los recargos que en estricta aplicación de la norma serían procedentes. Ello no obstante, se considera conveniente, para evitar cualquier trastorno a los contribuyentes, ofrecer alguna solución que resulte de general aplicación y proporcione seguridad jurídica a los contribuyentes.

Efectivamente, es previsible, a la luz de la experiencia de años pasados, que el servicio que presta la Agencia Estatal de la Administración Tributaria al confeccionar las declaraciones de Renta a los contribuyentes continúe incrementando sus resultados, por lo que resulta especialmente importante incorporar una serie de mejoras que resultan, precisamente, del estudio de las quejas y sugerencias de los contribuyentes destinatarios de este servicio.

Se considera necesario eliminar los trastornos que en relación con los servicios que presta la Agencia Estatal de la Administración tributaria supone la existencia de un doble plazo para la presentación de las declaraciones de IRPF, dependiendo de que resulten a ingresar o a devolver. Efectivamente, estos plazos pueden considerarse en cierto sentido "anticuados" , al haber sido superados por la aparición de nuevas tecnologías y servicios de ayuda que en los que no se distingue entre declaraciones a ingresar o a devolver, teniendo en cuenta además que los

horarios y días hábiles no coinciden ya con los tradicionales de las oficinas administrativas.

Por tanto, el Consejo propone unificar los plazos de presentación de las distintas modalidades de declaración del IRPF, terminando ese único plazo en el último día hábil del mes de junio. Este plazo único no sólo facilitará el cumplimiento de sus obligaciones tributarias a los contribuyentes sino que, además, permitirá una utilización más racional, eficaz e intensa del conjunto de los servicios de ayuda previstos por la Agencia Tributaria. Ciertamente podría argumentarse que esta medida supone un pequeño incremento de costes, dado que es previsible que dichos servicios se utilicen más intensamente en los últimos diez días de junio, pero, en opinión de este Consejo, dado que estos servicios ya venían prestándose en ese plazo, se trataría únicamente de optimizar unos recursos que ya están presupuestados.

En cuanto a las disposiciones generales a modificar, tanto el art. 80 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como el art. 60 del RD 214/1999 de 5 de febrero que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se limitan a señalar que corresponde al Ministro de Hacienda determinar fijar el lugar, forma y plazos para presentar estas declaraciones, por lo que esta modificación debe tener lugar por Orden del Ministro de Hacienda.

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.

PROPUESTA 6/2001

Sobre concesión de aplazamiento y fraccionamiento de pago para deudas tributarias de pequeña cuantía y posibilidad de ampliación de plazos una vez otorgados

Motivación

1. El aplazamiento y fraccionamiento del pago de las deudas tributarias, tanto en período voluntario como ejecutivo, constituye una posibilidad

que el Ordenamiento Jurídico brinda con la finalidad de facilitar tanto el pago por parte del contribuyente como el cobro de lo debido por parte de la Administración. De la regulación contenida en el Reglamento General de Recaudación se desprende que la solicitud cursada a tal efecto por el ciudadano será valorada discrecionalmente por aquella.

- 2.- Los Contribuyentes plantean en sus quejas básicamente dos cuestiones con relación a la denegación de la solicitud en su día cursada. 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 de ampliación tanto del plazo mismo cuando de las fracciones en las que aquél hubiera de materializarse. En ambos casos ha sorprendido a este Consejo la justificación de la respuesta por parte de los Servicios Administrativos responsables al tratarse, en la opinión de éstos, de deudas de pequeña cuantía. Tal extremo, cierto desde un punto de vista objetivo, no puede ocultar la dificultad con la que se enfrentan ciertos contribuyentes de escasa capacidad económica, tanto por la brevedad del plazo concedido como por las cantidades exigidas en cada plazo. Se daba además la circunstancia que tales contribuyentes eran normalmente preceptores de rendimiento del trabajo personal, lo que siempre representa una cierta garantía de pago para la Administración Tributaria, atendida la imposibilidad de aducir deficiencias estructurales de tesorería con las que hacer frente a sus pagos –si es que estos se fraccionan adecuadamente, sin perjuicio, claro está, del devengo de los correspondientes intereses de demora.
3. Conviene advertir, por otra parte, que el tenor literal del artículo 51.8 del citado Reglamento General de Recaudación hace muy difícil la posibilidad de modificación de las condiciones del aplazamiento y fraccionamiento inicialmente otorgado, por cuanto que si una vez concedido el deudor solicitase una modificación de sus condiciones, la petición en modo alguno paralizaría la correspondiente expedición de la certificación de descubierto, lo que repercutiría finalmente en la cuantía a pagar tras la apertura de la vía ejecutiva.
4. El resultado práctico de todo ello es que, de conformidad con el artículo 51.8 del RGR el contribuyente puede solicitar la reconsideración de su aplazamiento y fraccionamiento antes de que venza el plazo voluntario de pago concedido, pero se ve obligado a pagar –si no quiere ver incrementada su deuda final- cuando la Administración no resuelve de forma afirmativa su solicitud antes de que finalice aquél. En tal caso, el

retraso en la resolución de la solicitud por parte de la Administración o la presentación de la solicitud cuando ya está próxima la fecha de vencimiento de los plazos, puede perjudicar los intereses del contribuyente.

5. Este Consejo es consciente de la finalidad evidente que persigue el RGR: impedir que se produzcan consideraciones continuadas de aplazamientos con el único propósito de dificultar el inicio o la continuación de la vía de apremio. Sin embargo, no puede dejar de considerarse el perjuicio que este precepto puede suponer para contribuyentes que se ven obligados a solicitar una reconsideración de sus condiciones de pago por circunstancias especiales.
6. Desde tales planteamientos, y con el fin de conciliar los intereses de la Hacienda Pública y de los particulares, este Consejo considera que a la hora de conceder un aplazamiento o fraccionamiento debe atenderse no sólo a la cuantía objetiva de la deuda objeto de dicho aplazamiento o fraccionamiento, sino también a la capacidad económica del sujeto pasivo que ha de satisfacerla, concediendo, en definitiva, el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas aun cuando su cuantía no sea muy elevada si las circunstancias del contribuyente lo justifican.

Además, y atendiendo a la posibilidad de que la capacidad económica del sujeto haga precisa una reconsideración o modificación de los plazos concedidos, podría estudiarse la incorporación al precepto de un plazo en el que la Administración habría de estudiar las modificaciones propuestas por el deudor y que probablemente haya de conjugarse con la conveniencia de fijar otro análogo para que éste formule su solicitud con cierta antelación y no en los últimos días de los plazos concedidos como suele acontecer en la práctica. Es decir, el contribuyente que prevea razonablemente que no podrá pagar un plazo, debería solicitar su modificación o reconsideración a la Administración con la suficiente antelación.

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.

PROPUESTA 7/2001

Sobre cesión de información tributaria por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a juzgados y tribunales

Motivación

1. Se han recibido en este Consejo diversas quejas de contribuyentes que expresan su malestar por la, a su juicio, incorrecta cesión de datos fiscales a los Tribunales de Justicia. En las mismas, los interesados se lamentan de que tal cesión no se circunscriba 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, inútiles a los efectos apuntados.
2. El artículo 113 de la Ley General Tributaria prescribe un especial deber de sigilo respecto de cuantos datos, informes o antecedentes obren en poder de la Administración Tributaria, cuya naturaleza será reservada y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros salvo en los casos tasados que expresamente recoge el artículo 113.1 del mismo cuerpo legal. Entre éstos, destaca la posibilidad de cesión de datos con trascendencia tributaria cuando la misma tenga por objeto la colaboración con los Jueces y Tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La propia literalidad de precepto establece que la solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia

de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración Tributaria.

Por su parte, el artículo 18 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, consagra el carácter reservado de la información obtenida por la Administración Tributaria señalando que:

“Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las Leyes. Cuantas autoridades, funcionario u otras personas al servicio de la Administración Tributaria tenga conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos previstos en las leyes”

El Consejo ha contestado a las quejas que a este respecto han sido presentadas por los contribuyentes en función de las circunstancias particulares teniendo en cuenta que, en la mayoría de los casos, no se debía 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 que corresponde a la AEAT sobre los datos que obran en su poder y la posibilidad de su cesión sólo y de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso, a través de una petición individualizada y concreta que la propia Agencia ha de examinar; sin que quepa, claro está, una cesión global de todos los datos que posee la Agencia a cualquier otra persona u Organismo del Estado.

Propuesta

Que, en atención a la importancia y a la complejidad que puedan revestir las observaciones realizadas por los contribuyentes en sus quejas, así como a la justificación y motivación antes expuesta, se valore la procedencia de que se celebren las reuniones previstas en la cláusula 10ª del Convenio de Colaboración entre el Consejo del Poder Judicial y el

Ministerio de Hacienda en materia de cesión de información tributaria por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a Juzgados y Tribunales, por parte de la Comisión Mixta de Coordinación y Seguimiento de dicho Convenio, con el fin de que pueda ponderarse la práctica seguida en su ejecución y su acomodación a los términos del Convenio y al Ordenamiento vigente en la actualidad, teniendo en cuenta las modificaciones habidas tras la fecha de su firma y especialmente la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de Protección de Datos de carácter personal.

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

VII. INFORME DE LA SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA SOBRE LAS PROPUESTAS EFECTUADAS Y LAS MEDIDAS ADOPTADAS

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 producida por causas económicas, técnicas, organizativas, productivas o de fuerza mayor, si bien es lógica dentro del ámbito del derecho laboral, no parece tener justificación desde el punto de vista fiscal, al no atender ni a circunstancias

de “voluntariedad” por parte del trabajador, ni a la capacidad económica puesta de manifiesto con las cuantías de las indemnizaciones.

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 acompañar 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 euros². Esta facilidad innegable no implica una vulneración del principio de igualdad, sino una especial consideración a la capacidad económica como criterio de equidad que rige en la aplicación del sistema tributario.

Por lo que se refiere a la modificación de las condiciones acordadas una vez concedido el aplazamiento o fraccionamiento, fue un hecho constatado en su momento que su petición reiterada llegó a utilizarse como un mecanismo dilatorio, con claros fines elusivos de la obligación de pago, de forma que se hizo necesaria la modificación del artículo 51 del Reglamento General de Recaudación, operada por el Real Decreto 448/11995, no concediendo efectos suspensivos a las peticiones de reconsideración de aplazamientos.

En consecuencia, no se estima necesario un cambio normativo en la regulación reglamentaria actual para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago por las razones anteriormente expuestas.

Propuesta 7/2001

Cesión de información tributaria por la 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.



MINISTERIO
DE HACIENDA