

CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Memoria

Año 2002



MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA

SECRETARÍA DE ESTADO
DE HACIENDA
Y PRESUPUESTOS



CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Memoria

Año 2002



Edita:

Ministerio de Economía y Hacienda
Secretaría General Técnica
Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones
Centro de Publicaciones

N.I.P.O.: 601-04-013-4

Presentación

El año 2002 ha sido el primero que ha transcurrido por completo con quienes -en su gran mayoría- entramos a servir en el Consejo para la Defensa del Contribuyente en abril de 2001.

Creo que puedo hacer ya, en esta presentación de la Memoria de 2002. algunas consideraciones sobre la experiencia vivida como Presidente del Consejo y sobre el papel de este organismo en la aplicación de los tributos y en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Pero tales consideraciones no pueden dissociarse, en mi caso, de las experiencias vividas antes, en primer lugar como Catedrático de Derecho Tributario y, en segundo lugar, como abogado.

Como Catedrático quedan en mi memoria unas leyes plagadas de excepciones, de exenciones, de regímenes especiales, de normas que excepcionan las exenciones, las excepciones y los regímenes especiales; de normas dictadas por y para la propaganda electoral; de normas que declaran hoy justo lo que mañana declaran injusto, procurando así múltiples discriminaciones que no en pocos casos parece difícil defender. Según la vigente Ley de Presupuestos los beneficios fiscales alcanzan un 35% de la potencialidad recaudatoria de nuestro sistema fiscal. Quizás no sería absurdo dejar de hacer propaganda con grupos de electores –arrendatarios, jóvenes, viejos, pequeñas empresas, madres o padres solteros, herederos desvalidos de rentabilísimas empresas familiares, etc. etc., etc.- y –como pide cada vez más algún sector respetable de la doctrina europea- suprimir todos los beneficios-privilegios fiscales y reducir el 35% de todos los impuestos para todos. La igualdad saldría favorecida, como saldría favorecida la inteligibilidad de las leyes fiscales y, con ellas expuestas así tales leyes en la plaza pública, un juicio más fácil sobre su justicia o injusticia.

Mi memoria como abogado especializado en temas fiscales no puede sustraerse a la visión de un complicadísimo ordenamiento donde -en el actual sistema de autoliquidación- los contribuyentes y sus asesores han de buscar la interpretación más favorable de la norma más favorable a sus intereses, y donde la Administración ha de buscar la interpretación más favorable de la norma más favorable a los intereses del Estado. La visión de un espacio de confrontación y no de colaboración en la aplicación de los tributos.

Este modo de ver las cosas fue el fruto de mi experiencia hasta el momento de mi entrada en el Consejo donde, para sorpresa mía, encontré una Administración siempre dialogante –aunque el diálogo fuese una discusión justamente dura y áspera- que aceptó, en el seno del Consejo, e hizo posible que desde abril de 2001 las decisiones de su Comisión y del Pleno se adopten siempre por consenso, es decir, sin votación.

Tal impresión, en los órganos directivos del Consejo, se trasladó después a toda la Administración Tributaria. En el 70% de las quejas presentadas en el Consejo –unas 8.000 al año- se le da la razón, en alguna forma, al contribuyente. Y quien se la da es el propio órgano que motivó la queja. En el 95% de las quejas, el contribuyente se aquieta con la respuesta que da la Administración. En caso de disconformidad, cuando interviene el Consejo y propone la revocación del acto ésta se acuerda en un 50% de los casos, produciéndose así una especie de allanamiento o, en términos más amplios, un reconocimiento por la Administración de lo equivocado de su actuación.

Tales porcentajes llamaron, como es lógico después de mi experiencia anterior, poderosamente mi atención. Pues todo abogado especializado en temas fiscales –creo- está acostumbrado a decirles a sus clientes que pueden ahorrarse el recurso de reposición, dadas las mínimas posibilidades de éxito que en él se tienen. ¿Cuál es la explicación de esta divergente actitud administrativa en supuestos –queja y reposición- similares?.

La respuesta, a mi juicio, no es simple. Las razones son varias. En primer lugar porque las quejas se producen en todo el ámbito de la Administración tributaria –mayoritariamente ante órganos de gestión- y no sólo por actuaciones inspectoras. En segundo lugar porque el procedimiento ante el Consejo es muy informal y el funcionario que contesta no se encuentra presionado por la solemnidad del recurso de reposición.

Pero aunque no sean éstas las únicas ni las últimas razones tales porcentajes demuestran sobre todo, el talante dialogante, el comportamiento de buena fe de la gran mayoría de los funcionarios al servicio de la Administración Tributaria.

Es éste el comportamiento que, a mi juicio, debe de potenciarse y ser favorecido, abriendo los cauces necesarios en el ordenamiento para que la ley se aplique con el máximo consenso con sus destinatarios resolviendo los casos litigiosos a través del acuerdo y del diálogo y no a través de decenas de miles de pleitos que retrasan hasta límites intolerables, primero la actuación de la justicia y que, colapsan después, sus Tribunales.

Las quejas ante el Consejo se producen, como antes dije, mayoritariamente ante los órganos de gestión. Frente a las actuaciones inspectoras parece ser que los contribuyentes y sus asesores prefieren el recurso ante los Tribunales. Con todo no son infrecuentes las quejas contra las interpretaciones dispares y libérrimas de la Inspección que me recuerdan las que yo y mis clientes formulábamos antes ante los Tribunales y frente a las que la nueva LGT toma, a mi juicio, medidas muy oportunas en orden a garantizar la seguridad y, por ende, la justicia en la aplicación de los tributos.

Tampoco, corroborando mis anteriores impresiones, son infrecuentes, sino muy frecuentes las quejas contra los agravios comparativos causados por el legislador. Así vienen a mi memoria, por ejemplo las protestas frente al distinto tratamiento de las indemnizaciones por cese en el trabajo según éstas traigan causa de un convenio colectivo, de una regulación de empleo, de un despido procedente o improcedente; o la muy reciente de un numeroso colectivo de viudas con hijos a su cargo que se sienten discriminadas frente al tratamiento fiscal que recibían antes de enviudar.

Por último, han sido numerosas las quejas habidas por la tardanza de los TEA en resolver. Las quejas por este motivo han descendido, no por un acortamiento en el tiempo de su resolución sino, entiendo, por el desánimo que entre los contribuyentes y asesores ha causado la respuesta, siempre igual,... la respuesta que el Consejo ha elaborado y que, en definitiva, viene a decir al contribuyente ¿qué se le va a hacer?, dado el número de recursos y los medios de los tribunales.

Si a todo ello unimos que la gran mayoría de los pleitos –que se acercan a los 200.000 por año sólo en tributos gestionados por el Estado- se suscitan por interpretaciones diferentes del administrado y de la administración y no por descubrimiento de hechos no declarados en forma alguna (la Memoria de la Agencia no contiene datos sobre estos extremos, computándose al parecer todo, también las diferencias de interpretación, como fraude descubierto) la solución parece cantada, de acuerdo con todas mis anteriores consideraciones.

Abrir cauces de diálogo, discusión, mediación, conciliación y arbitraje para llegar a acuerdos sobre la interpretación de la ley y la percepción de los hechos a los que se aplica.

La nueva LGT, cuya entrada en vigor espero y deseo se produzca cuanto antes, realiza una prudente y ponderada apertura de estas vías con la imposición de una voz única para toda la Administración tributaria en la interpretación de las leyes fiscales, con la imposición del carácter

vinculante para la respuesta a las consultas que formulen los contribuyentes no sólo en relación con el consultante sino también en relación con todos los que se encuentren en similares circunstancias, y con la regulación de la revocación, de las actas con acuerdo y de los órganos unipersonales de los Tribunales económico-administrativos que, y pido perdón por estos términos contradictorios, pueden ser entendidos como árbitros obligatorios.

La nueva LGT incorpora, en fin, a su texto la regulación básica del Consejo y sus funciones al decir en su art. 34.2, después de relacionar los derechos que, de forma expresa, se reconocen en ella a los contribuyentes, que:

“Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen”.

Se reconocen, publicitan y refuerzan así las tareas que el Consejo viene realizando desde su creación en 1996 como cauce también de colaboración y entendimiento entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Las estadísticas que se contienen en esta Memoria testimonian esta labor y marcan las tendencias que se habían apuntado en ejercicios anteriores: el número de quejas por defectuoso funcionamiento de los servicios se mantiene estable mientras crecen las quejas sobre aplicación de normas tributarias -sustantivas y procedimentales- con el consiguiente aumento de la complejidad y diversificación de los temas que se someten a la consideración del Consejo. Lo que refuerza las razones que llevaron al Consejo ya en 2001, a bascular su labor hacia las quejas de los ciudadanos y concentrar su labor de sugerencias y propuestas en aquellos problemas que -bien por el número de quejas recibido o por u propia iniciativa- parecen más necesitados de tal preocupación.

La Memoria del año 2002 incorpora también el reflejo de esta evolución con una nueva clasificación estadística de las quejas atendidas y tramitadas, lo que pareció indispensable para su utilización por todos aquellos que quieran examinar las tareas del Consejo.

Por lo demás, y siguiendo con la tradición de Memorias anteriores, esta Memoria incluye un estudio sobre la revocación de los actos de gestión o aplicación de los tributos. Insistiendo así, una vez más en este tema que el Consejo considera de trascendental importancia para que él pueda servir a

los ciudadanos en las tareas que tiene encomendadas, proponiendo, cuando así lo considere oportuno, la revocación del acto que suscita la queja.

También así el Consejo sirve a la colaboración y cooperación de la Administración con los ciudadanos tratando de evitar la confrontación en una tarea -la de la aplicación de los tributos- en la que todos deberíamos estar interesados.

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 2002.....	17
	1. Antecedentes	19
	2. Composición del Consejo	19
	3. Organización del Consejo	20
	A) Pleno	20
	a) Miembros del Pleno durante el año 2002.....	21
	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	34
	5. Funciones del Consejo.....	41
	A) Función consultora	42
	B) Quejas y sugerencias	42
III.	LA UNIDAD OPERATIVA	45
	1. Normativa reguladora.....	47
	2. Estructura.....	48
	3. Medios personales	50
	4. Medios materiales	51
IV.	TRAMITACIÓN Y GESTIÓN DE EXPEDIENTES: ESTADÍSTICAS	53
V.	LA REVOCACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS Y EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE	67
	1. El Procedimiento de Revocación en la Ley General Tributaria. Ideas Generales.....	69
	2. El Procedimiento de Revocación	72
	3. El Consejo para la Defensa del Contribuyente y el Procedimiento de Revocación	77

4. El Artículo 219 LGT y la función del Consejo para la Defensa del Contribuyente.....	80
VI. PROPUESTAS APROBADAS POR EL CONSEJO EN EL AÑO 2002.....	83
1. Índice.....	85
2. Propuestas	86
VII. INFORME DE LA SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA SOBRE LAS PROPUESTAS EFECTUADAS Y LAS MEDIDAS ADOPTADAS	117

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 (B.O.E. 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 (B.O.E. 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 (B.O.E. 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 2002

II. EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL AÑO 2002

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 2002, se puede afirmar que el Consejo se encuentra plenamente consolidado, desarrollando las funciones encomendadas, que contribuyen a mejorar el funcionamiento de la Administración

Tributaria, mediante la atención y, en la mayoría de los casos, solución de los problemas de los ciudadanos-contribuyentes.

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 2002, 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), Orden de 20 de abril de 2001 (BOE de 4 de mayo) y Orden de 15 de enero del 2002 (BOE de 24 de enero).

El presidente del Consejo en el año 2002 ha sido D. José Juan Ferreiro Lapatza, nombrado por Orden del Ministro de Hacienda de 27 de abril del 2001 (BOE de 4 de mayo).

La totalidad de los vocales del Consejo durante el año 2002 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. En el año 2001, en sesión de 26 de abril, se constituyó nuevo Consejo, con nombramiento de nuevo presidente y nuevos vocales que básicamente permanecen en el año 2002, con la excepción de 3 vocales nombrados por Orden Ministerial de 15 de enero del 2002.

a) Miembros del Pleno del Consejo durante el año 2002

Presidente

José Juan Ferreiro Lapatza.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

Vocales

Luis Ramón Beneyto Juan

Inspector de los Servicios
Director del Servicio de Auditoría Interna
Agencia Estatal de Administración del Estado

Francisco Clavijo Fernández (desde noviembre)

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

Ernesto Eserverri Martínez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

Eduardo Luque Delgado
Abogado

Josep M^a Lluís Odriozola (hasta el 15 de enero)
Inspector de Finanzas del Estado.
Delegado Especial de La Agencia Estatal de Administración
Tributaria en Cataluña.

Javier Martín Fernández
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense

Alberto Monreal Lasheras
Inspector de Finanzas del Estado
Director del Departamento de Gestión Tributaria
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Jesús S. Miranda Hita
Inspector de Finanzas del Estado.
Inspector de los Servicios de Economía y Hacienda
Director General del Catastro

Ramón Palacín Ribé (desde el 15 de enero)
Inspector de Finanzas del Estado.
Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración
Tributaria en Andalucía.

Leopoldo Pons Albentosa
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

José Ignacio Ruiz Toledano

Inspector de Finanzas del Estado
Vocal Coordinador de los Tribunales Económico-Administrativos
Regionales con el Tribunal Económico Administrativo Central

J. Andrés Sánchez Pedroche (hasta el 15 de enero)

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha

Miguel Angel Sánchez Sánchez

Inspector de Finanzas del Estado
Director General de Tributos

Susana Sartorio Albalat (desde el 15 de enero)

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Barcelona

Eugenio Simón Acosta

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Navarra

Secretaria

Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado (hasta el 15 de enero)

Abogado del Estado
Subdirectora General del Servicio Jurídico
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Jose Antonio Morillo-Velarde del Peso (desde el 15 de enero)

Abogado del Estado

Abogado del Estado Jefe de la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Hacienda.

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:

Todos los plenos del año 2002 se han celebrado en la Sala Carlos IV de la Secretaría de Estado de Hacienda, sita en la C/ Alcalá, nº 9, 2.ª Planta.

c) Contenido de las sesiones:

Durante el año 2002 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 2002 se han tratado en Pleno cuestiones de gran transcendencia, sin perjuicio del detalle por sesión que más adelante se recogerá, destacamos las siguientes:

- Necesidad de reforma del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, de creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- Nombramiento de nuevos vocales y elección de nuevos miembros de la Comisión Permanente.
- La Delimitación entre el IVA y el ITP, en las transmisiones y arrendamientos de inmuebles.
- Modificación de la tramitación de las propuestas de revocación.
- Propuestas de Revocaciones de actos administrativos.

A continuación recogemos todas las sesiones del año 2002 con un extracto de los asuntos más relevantes y las decisiones adoptadas:

Sesión 01/2002, de 23 de enero

Se informa del cese como vocales, con fecha 15 de enero del 2002, de D. Andrés Sánchez Pedroche, D. Josep M^a Lluís de Odrizola y D^a Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado, y del nombramiento como nuevos vocales de D^a. Susana Sartorio Albalat, D. Ramón Palacín Ribé y D. José Antonio Morillo-Velarde del Peso.

El Sr. Presidente informa del propósito de reforma del Real Decreto 2458/1996, de creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, así como del estado de tramitación de la Memoria del 2000.

Aprobación por unanimidad de las siguientes propuestas:

Propuesta 1/2002

Sobre la creación de Oficina de Relación con los Tribunales.

Propuesta 2/2002

Sobre la suspensión del 30 por 100 de la sanción, que fue inicialmente reducida por manifestar la conformidad con la propuesta de regularización, cuando se interponga posteriormente cualquier reclamación o recurso contra el acto administrativo que contiene dicha regularización.

Análisis de las siguientes propuestas:

Sobre la delimitación en la aplicación del IVA y del ITP en las transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles.

Sobre la supresión del trámite de audiencia en el procedimiento de inspección tributaria.

Sobre la modificación del IVA, IRPF e IS, en orden a la desaparición de la actual retención material de determinadas devoluciones tributarias

Sesión 02/2002, de 20 de febrero

El presidente informa sobre la necesidad de reforma del Real Decreto que crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente, de la elección de D^a. Susana Sartorio como vocal de pleno derecho de la Comisión Permanente, del estado de la Memoria del año 2000 y del posible cambio de sede del Consejo.

También informa el presidente de la reunión mantenida con la Inspectora General de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda, y de la reunión mantenida con las Asociaciones Profesionales

relacionadas con el asesoramiento tributario, a la que asistieron el Presidente, D. José Antonio Morillo-Velarde, D. Javier Martín y D. Gerardo Pérez Rodilla.

Aprobación de las siguientes propuestas:

Propuesta 3/2002

Sobre determinados requerimientos que emiten los órganos de gestión.

Propuesta 4/2002

Sobre los servicios de información y atención al contribuyente en el Catastro.

Propuesta 5/2002

Sobre la modificación normativa en los Impuestos sobre el Valor Añadido, sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, en orden a la desaparición de la actual retención material de determinadas devoluciones tributarias.

El pleno aprueba 8 propuestas de revocación de actos administrativos. Incorporación de D. Eduardo Luque a la Comisión Permanente.

Sesión 03/2002, de 13 de marzo

El presidente informa sobre reunión mantenida con el Secretario de Estado, sobre el estado de la Memoria del 2000 y sobre su visita al Tribunal Económico Administrativo Central.

Se aprueba nueva tramitación de las propuestas de revocación.

Se informa sobre estadísticas de la actividad del Consejo.

Debates sobre las siguientes propuestas normativas:

- Sobre el tratamiento de la rehabilitación de viviendas en el I.R.P.F. La propuesta no es aprobada y se archiva.
- Sobre la delimitación en la aplicación del IVA y del ITP en las transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles.
- Separación de los procedimientos de liquidación y sancionadores

Sesión 04/2002, de 17 de abril

Presentación de un Informe por el presidente, en la que reflexiona sobre las normas que rigen el Consejo, sobre su interpretación y aplicación efectiva y su posible modificación.

Debate sobre las normas reguladoras del Consejo para la Defensa del Contribuyente: respuestas de los servicios, disconformidades internas, disconformidades, propuestas de revocación y propuestas normativas.

Tras un amplio debate y a propuesta del presidente se acuerda solicitar de la Secretaría de Estado de Hacienda que se de traslado al Consejo de todos los anteproyectos de normas tributarias, e introducir un precepto genérico en las normas reguladoras del Consejo contemplando reuniones del Consejo con las Asociaciones Profesionales.

Sesión 05/2002, de 22 de mayo

Informe del presidente abordando cuestiones como el plazo de la Administración para contestar las propuestas de revocación del Consejo, el plazo para resolver las retenciones de IVA, la oscuridad de las normas sobre la obligación de declarar y la lentitud en las reclamaciones de los Tribunales Económico-Administrativos.

Presentación de Estadísticas del primer trimestre del 2002.

Debates sobre las siguientes propuestas normativas:

- La delimitación en la aplicación del IVA y del ITP en las transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles.
- Separación de los procedimientos de liquidación y sancionadores.

Se acuerda:

- Requerir al Departamento de Inspección para que proponga al Consejo plazos de contestación a las peticiones de informe del Consejo en las quejas por retención material de devoluciones de IVA.
- Establecer un plazo de 3 meses para que la Administración Tributaria resuelva sobre las propuestas de revocación.

Estudio de 2 propuestas de revocación.

Sesión 06/2002, de 18 de junio

Informe del presidente.

Aprobación de la siguiente propuesta:

Propuesta 6/2002

Sobre delimitación en la aplicación del IVA y del ITP en las transmisiones y arrendamientos de inmuebles.

Debate sobre la propuesta de separación de los procedimientos de liquidación y sancionadores.

Sesión 07/2002, de 16 de julio

El presidente informa, entre otras cosas, de que la Memoria del 2000 está completa.

Informe sobre estadísticas del primer semestre del 2002.

Debate sobre la propuesta de separación de los procedimientos de liquidación y sancionadores.

Debate sobre la aplicación del art. 61.3 de la LGT a contribuyentes que regularizan voluntariamente en la declaración del 4º trimestre (sin hacerlo constar expresamente) las retenciones no ingresadas en los tres primeros trimestres. Se acuerda proponer al Ministro de Hacienda que se estudie la oportunidad de dictar una Orden Ministerial interpretativa.

Se estudian 8 propuestas de revocación, aprobando proponer 5 de ellas.

Sesión 08/2002, de 19 de septiembre

El Presidente informa que la pérdida de la colaboración de D. Jose Ignacio Rubio de Urquía ha supuesto un cierto parálisis en la tramitación de las disconformidades. Se informa que la Memoria será enviada próximamente a imprenta.

Se analizan las contestaciones de la A.E.A.T. a 4 propuestas de revocación.

Se aprueba la siguiente propuesta:

Propuesta 7/2002

Sobre separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias.

Sesión 09/2002, de 23 de octubre

Informe del presidente, presentando a D. Francisco Mellado que ha pasado a colaborar con el Consejo en sustitución de D. José Ignacio Rubio de Urquía, integrado en la Unidad Operativa. Subraya el presidente el automatismo en el funcionamiento del Consejo, que contribuyen a su eficacia, e informa de que la Memoria del 2000 ya está en imprenta.

Estudio de 8 propuestas de revocación, aprobando proponer 5 de ellas.

Debate sobre propuesta normativa referente a actas por retenciones insuficientes en I.R.P.F., cuando el retenido satisfizo la totalidad de la cuota deduciéndose sólo las retenciones efectivamente practicadas.

Sesión 10/2002, de 20 de noviembre

A esta sesión acude como invitada de D^a María Isabel Silva, Defensora del Contribuyente y del usuario de Aduanas de Colombia. El Presidente agradece su asistencia y expresa la esperanza de que en el futuro se potencie el contacto institucional.

Debate sobre propuesta normativa referente a actas por retenciones insuficientes en I.R.P.F., cuando el retenido satisfizo la totalidad de la cuota deduciéndose sólo las retenciones efectivamente practicadas.

Estudio de 12 propuestas de revocación, se aprueba proponer 5 de ellas.

Intervención de D^a. Isabel Silva, que informa del funcionamiento de la Institución de la Defensora del Contribuyente en Colombia, y agradece las atenciones recibidas.

Sesión 11/2002, de 18 de diciembre

Informe del presidente, haciendo constar que la tramitación de los expedientes se encuentran al día.

D. Alejandro Luelmo y D^a M^a. José Baeza, miembros de la Unidad Operativa, informan de las gestiones realizadas en el 2002 por la Unidad Operativa, presentando las estadísticas del 2002. También se informa sobre las propuestas de revocación.

El presidente informa que una vez ultimada la Memoria del 2000, se ha iniciado la elaboración de la Memoria del 2001.

Debate sobre propuesta normativa referente a actas por retenciones insuficientes en I.R.P.F., cuando el retenido satisfizo la totalidad de la cuota deduciéndose sólo las retenciones efectivamente practicadas.

El presidente sugiere elaborar una propuesta sobre documentación y régimen de la declaración conjunta en el programa PADRE.

Debate sobre la retención material de devoluciones.

Estudio de 8 propuestas de revocación, se aprueba proponer 7 de ellas.

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 2002 se han celebrado las siguientes sesiones de la Comisión Permanente:

- 22 de enero
- 5 de febrero
- 19 de febrero
- 5 de marzo
- 12 de marzo
- 2 de abril
- 16 de abril

- 7 de mayo
- 21 de mayo
- 4 de junio
- 18 de junio
- 2 de julio
- 16 de julio
- 19 de septiembre
- 8 de octubre
- 22 de octubre
- 5 de noviembre
- 19 de noviembre
- 3 de diciembre
- 17 de diciembre

Han participado en las Comisiones Permanentes del año 2002 además de los miembros 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 A.E.A.T. encargado de relaciones con el Consejo. En concreto, las personas que han participado en las comisiones del año 2002 han sido las siguientes

a) Como miembros de pleno derecho

Presidente

D. José Juan Ferreiro Lapatza

Vocales

D. Alberto Monreal Lasheras

D. Javier Martín Fernández

D^a Susana Sartorio Albalat

Secretario

D^a. José Antonio Morillo-Velarde del Peso

b) Como invitados

D. Alejandro Luelmo Fernández

Jefe de la Unidad Operativa

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 (hasta julio)

Unidad Operativa Central

D. Francisco Manuel Mellado Benavente (desde Octubre)

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

D. Eduardo Luque Delgado

Vocal del Consejo

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.

C) Sesiones de Trabajo

Igual que en años anteriores, en el 2002 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.

El 6 de febrero del 2002, se celebró una reunión con Asociaciones Profesionales, a las que asistieron representantes del Colegio de Abogados de Madrid, del Registro de Economistas Asesores Fiscales, de la Asociación Española de Asesores Fiscales y del Consejo de Colegios de Titulados Mercantiles. Por parte del Consejo asistieron: el Presidente, D. José Antonio Morillo-Velarde, D. Gerardo Pérez Rodilla y D. Javier Martín.

E) Presidente

En abril del año 2001 se produjo el primer relevo de Presidente, desde esas fechas es Presidente D. José Juan Ferreiro Lapatza, por un plazo de 4 años, fue nombrado mediante Orden del Ministro de Hacienda de 27 de abril del 2001 (B.O.E. 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 2002 ha sido secretario del Consejo D. José Antonio Morillo-Velarde del Peso. 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 1999 (Sesión del Pleno 7/99, de 4 de julio) y posteriormente en el año 2001 (Sesión 07/01, de 4 de julio). Dichas modificaciones no afectan al contenido de esta Memoria, y tratan de hacer más operativo el funcionamiento del Consejo.

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

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

Atendiendo a la composición plural del Consejo, 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, entendiéndose como tal aquellos funcionarios titulares de las mismas que no desempeñan un puesto de trabajo específico del Consejo.

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

Segunda fase: tramitación del expediente

En la norma cuarta se recoge detalladamente el proceso de tramitación por las Unidades Tramitadoras: dar de alta a la queja como tal, o

sugerencia, proceder a su codificación y designar mediante oficio el Servicio responsable de la contestación.

Tercera fase: contestación por el Servicio responsable

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

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

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

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

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

5. FUNCIONES DEL CONSEJO

Como se ha expuesto más arriba, el Consejo tiene una naturaleza asesora del Secretario de Estado de Hacienda y 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 dio prioridad a las propuestas de revocaciones, frente a las propuestas normativas. Así en el año 2002 se solicitaron 33 Revocaciones, de las que han sido aceptadas 17 por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y en dos supuestos más el contribuyente ha visto satisfecha su pretensión por otra vía (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 2002 la Jefatura de la Unidad Operativa, la ha ejercido D. Alejandro Luelmo Fernández, Inspector 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, elaborando las Memorias del Consejo, redactando propuestas, y cuantas otras tareas se le ha encomendado por el Presidente del Consejo o por el Jefe de la Unidad Operativa.

Hasta Julio del 2002 el Inspector de Hacienda que ha desarrollado estas funciones ha sido D. José Ignacio Rubio de Urquía, y desde octubre del 2002 ha sido D. Francisco Manuel Mellado Benavente.

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 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 2002

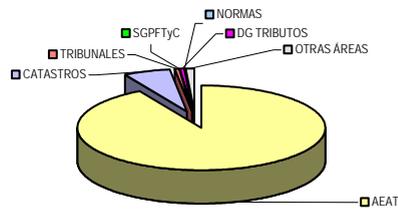
Entrada de Quejas y Sugerencias		Áreas de procedencia							TOTAL	
Número	Datos por Delegaciones	AEAT	TE Ad	GT Catastro	Resto Or SEH	Normas tributarias	Otras Áreas	SUMA	%	
0	SIN DETERMINAR							0	0,00	
1	ÁLAVA	1	2				34	37	0,45	
2	ALBACETE	15		6		57		78	0,95	
3	ALICANTE	110		15		26	3	154	1,88	
4	ALMERIA	22		17		1		40	0,49	
5	AVILA	8		8				16	0,20	
6	BADAJOS	18		2			1	21	0,26	
7	BALEARES	93		22		50		165	2,02	
8	BARCELONA	818	50	21	1	17	77	984	12,04	
9	BURGOS	26	3	678				707	8,65	
10	CACERES	8	1	3				12	0,15	
11	CADIZ	62	1	1		3	2	69	0,84	
12	CASTELLON	15		13		1		29	0,35	
13	CIUDAD REAL	18				100		118	1,44	
14	CORDOBA	71		1		2	1	75	0,92	
15	LA CORUÑA	158	2	10		2	4	176	2,15	
16	CUENCA	6		3				9	0,11	
17	GIRONA	28		5				33	0,40	
18	GRANADA	71		70				141	1,72	
19	GUADALAJARA	17		39			2	58	0,71	
20	GUIPUZCOA	3					1	4	0,05	
21	HUELVA	35		1				36	0,44	
22	HUESCA	11		2		28		41	0,50	
23	JAEN	19		28				47	0,57	
24	LEON	35		12				47	0,57	
25	LLEIDA	118		4			1	123	1,50	
26	LA RIOJA	16		9				25	0,31	
27	LUGO	14		8		29		51	0,62	
28	MADRID	1.929	100	180		122	60	2.391	29,24	
29	MALAGA	123	1	16		3	5	148	1,81	
30	MURCIA	43	1	39		117	1	201	2,46	
31	NAVARRA	4						4	0,05	
32	ORENSE	9		4				13	0,16	
33	ASTURIAS	54		41		1		96	1,17	
34	PALENCIA	16				1		17	0,21	
35	LAS PALMAS	85	10	8		1	7	111	1,36	
36	PONTEVEDRA	52		21		1		74	0,91	
37	SALAMANCA	17		1		1	1	20	0,24	
38	S. C. DE TENERIFE	160		25		2	3	190	2,32	
39	CANTABRIA	28		12		40		80	0,98	
40	SEGOVIA	7	1	15				23	0,28	
41	SEVILLA	245	3	6		3	2	259	3,17	
42	SORIA	1		1				2	0,02	
43	TARRAGONA	43		4		1	1	49	0,60	
44	TERUEL	4		3				7	0,09	
45	TOLEDO	33		9		247	1	290	3,55	
46	VALENCIA	175		27		6	1	209	2,56	
47	VALLADOLID	38	1	18				57	0,70	
48	VIZCAYA	3				81		84	1,03	
49	ZAMORA	3		2				5	0,06	
50	ZARAGOZA	136	2	10			5	153	1,87	
51	CARTAGENA	5						5	0,06	
52	GJON	37		8			1	46	0,56	
53	JEREZ DE LA FRONTERA	24		1				25	0,31	
54	VIGO	82		4		1	1	88	1,08	
55	CEUTA	2		1				3	0,04	
56	MELILLA	3						3	0,04	
99	SERVICIOS CENTRALES	121	8	6	2	82	8	227	2,78	
TOTAL		5.298	186	1.440	3	1.026	223	8.176	100,00	

QUEJAS Y SUGERENCIAS RECIBIDAS POR AREAS DE PROCEDENCIA

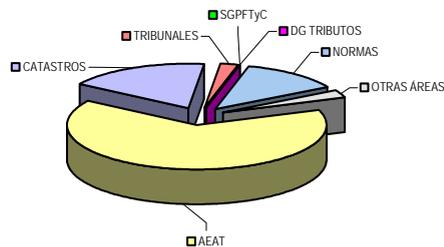
Comparación entre los años 2001 v 2002

Área de Procedencia	Año 2001		Año 2002		% Variación
	Número	% s/total	Número	% s/total	
AEAT	8.844	91,57	5.298	64,80	-40,09
Catastros	594	6,15	1.440	17,61	142,42
Tribunales Económico Administrativos	53	0,55	186	2,27	250,94
Secretaría Gral. Política Fiscal territorial y Com.	2	0,02	0	0,00	-
Dirección General de Tributos	52	0,54	3	0,04	-94,23
Normas tributarias	0	0,00	1.026	12,55	-
Otras áreas (1)	113	1,17	223	2,73	97,35
TOTAL	9.658	100,00	8.176	100,00	-15,34

Año 2001



Año 2002



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

AGrupación por Códigos de las Quejas Recibidas en 2002

Códigos de Quejas (Q) y Sugerencias (S)

Código Q/S	Significado de los códigos	TOTAL	
		SUMA	%
	<i>Información y atención</i>	3.827	46,81
Q010	ATENCION DEL FUNCIONARIO	347	4,24
Q/S020	COLAS EXCESIVAS EN EL SERVICIO	518	6,34
Q/S140	INADECUACION INMUEBLE	238	2,91
Q/S190	INFORMACION Y ASISTENCIA	926	11,33
Q/S220	DIFICULTAD CUMPLIMENTACION DE IMPRESOS	4	0,05
Q/S300	ESCRITOS OFICIALES EN LENGUA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA	17	0,21
Q320	TELEFONO INFORMACION TRIBUTARIA	33	0,40
Q/S330	TELEFONO CITA PREVIA IRPF	200	2,45
Q/S340	SOPORTE INFORMÁTICO PROGRAMA PADRE	255	3,12
Q/S341	PRESENTACION TELEMÁTICA	27	0,33
Q350	PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS	89	1,09
Q351	ESTIMACION OBJETIVA MÓDULOS	2	0,02
Q/S360	TELEFONO PETICION DE DATOS TRIBUTARIOS	75	0,92
Q/S370	IRPF MODELOS 104-105	57	0,70
Q/S380	ASUNTOS GENERALES	1.039	12,71
	<i>Tiempo de tramitación y ejecución de resoluciones</i>	754	9,22
Q/S030	TIEMPO DE TRAMITACION	415	5,08
Q/S050	DEVOLUCIONES SIN TRAMITAR EN PLAZO	326	3,99
Q080	NO APLICACION EFECTIVA RECURSOS	13	0,16
	<i>Aplicación de normas</i>	1.324	16,19
Q/S040	SOBRE APLICACION DE NORMAS	1.320	16,14
Q160	EXCLUSION POR EXTEMPORANEIDAD	4	0,05
	<i>Procedimiento de gestión</i>	867	10,60
Q081	DECLARACIONES	20	0,24
Q082	LIQUIDACIONES	154	1,88
Q120	SANCCIONES Y RECARGOS	94	1,15
Q/S170	NOTIFICACIONES	48	0,59
Q/S180	CERTIFICADOS	213	2,61
Q270	INTERESES DE DEMORA	32	0,39
Q280	REQUERIMIENTOS	75	0,92
Q290	CENSOS	117	1,43
Q291	REPRESENTACION	114	1,39
	<i>Procedimiento de inspección</i>	115	1,41
Q090	ACTAS DE INSPECCION	109	1,33
Q310	DENUNCIAS ART.103 L.G. TRIBUTARIA	6	0,07
	<i>Procedimiento de recaudación</i>	270	3,30
Q/S060	APLAZAMIENTOS / FRACCIONAMIENTOS	37	0,45
Q070	EMBARGOS	106	1,30
Q/S100	DEUDAS TRIBUTARIAS (RECAUDACION)	76	0,93
Q/S110	DEUDAS NO TRIBUTARIAS(RECAUDACION)	27	0,33
Q130	COMPENSACIONES DE OFICIO	17	0,21
Q131	COMPENSACIONES A INSTANCIA DE PARTE	7	0,09
	<i>Procedimientos específicos del Catastro</i>	197	2,41
Q150	VALORACIONES	6	0,07
Q230	REVISIONES CATASTRALES	95	1,16
Q/S240	TASAS REGISTRO CATASTRAL	11	0,13
Q250	INSPECCION CATASTRAL	85	1,04
	<i>Venta de impresos</i>	388	4,75
Q/S210	VENTA IMPRESOS	388	4,75
	<i>Cajas</i>	157	1,92
Q/S200	CAJAS	157	1,92
	<i>Resto</i>	277	3,39
Q/S000	SIN DETERMINAR	0	0,00
Q/S260	OTROS	277	3,39
	TOTAL	8.176	100,00

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

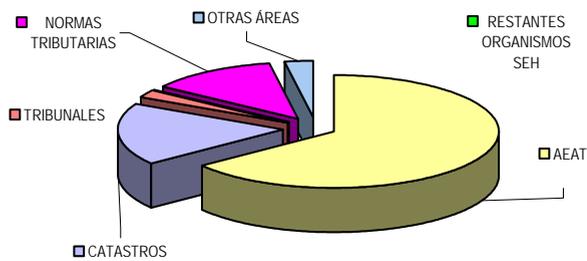
SIN DETERMINAR: Se refiere a aquellas quejas y sugerencias pendientes de "codificar", y por tanto de asignar área de procedencia, en el momento de obtener los datos.

OTROS: Incluye aquellos expedientes que por no referirse a procedimientos a que se cite 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 RECIBIDAS POR ÁREAS DE PROCEDENCIA
Año 2002

Área de Procedencia	Total	
	Número	% s/total
<i>AEAT</i>	5.298	64,80
<i>Catastros</i>	1.440	17,61
<i>Tribunales Económico Administrativos</i>	186	2,27
<i>Restantes Organismos de la Secretaría de Estado de Hacienda (1)</i>	3	0,04
<i>Normas tributarias</i>	1.026	12,55
<i>Otras áreas (2)</i>	223	2,73
TOTAL	8.176	100,00

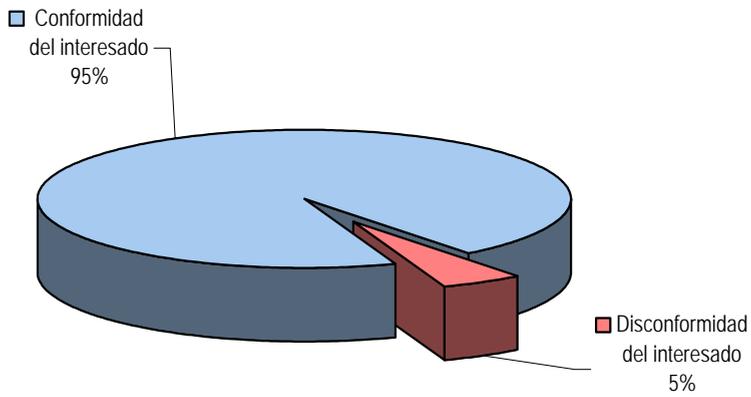


(1) Incluye las quejas y sugerencias relativas a la DG Tributos

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

QUEJAS Y SUGERENCIAS TRAMITADAS
Año 2002

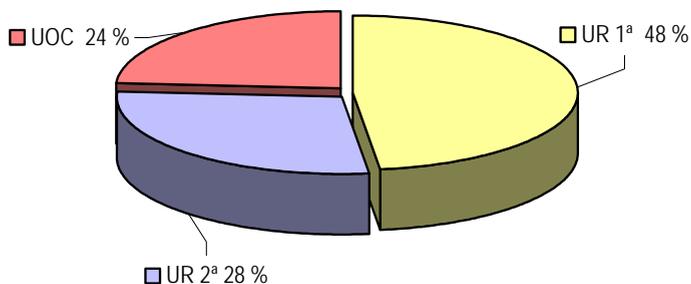
Total de quejas tramitadas	8.176	
Quejas contestadas	8.176	100,00%
<i>Conformidad del interesado</i>	7.759	94,90%
<i>Disconformidad del interesado</i>	417	5,10%



QUEJAS Y SUGERENCIAS TRAMITADAS

Año 2002

Unidad tramitadora	Número	% s/total
<i>Unidad Regional 1ª (UR 1ª)</i>	3.925	48,0
<i>Unidad Regional 2ª (UR 2ª)</i>	2.289	28,0
<i>Unidad Operativa Central (UOC)</i>	1.962	24,0
TOTAL	8.176	100,0



Ámbito de la Unidad Regional 1: Comunidades Autónomas de Andalucía, Asturias, Castilla y León, Extremadura, Galicia y Madrid

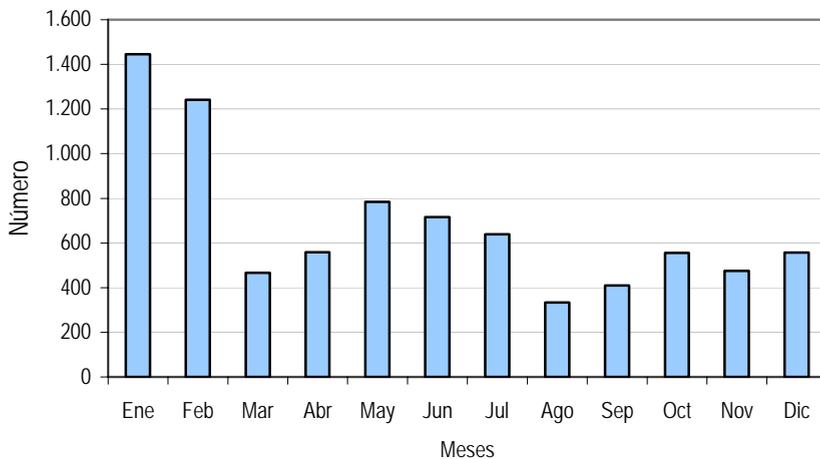
Ámbito de la Unidad Regional 2: Comunidades Autónomas de Aragón, Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Cataluña, La Rioja, Murcia, Navarra, País Vasco y Valencia.

Ámbito de la Unidad Central: Quejas contra asuntos competencia de los Servicios Centrales.
 Quejas contra asuntos competencia de los Delegados Especiales o Provinciales o del Ministerio de Hacienda, o contra los Presidentes de los TE Administrativos.
 Presentadas por entidades o instituciones representativas de intereses colectivos.
 Acumulación de expedientes, ámbito de varias tramitadoras, sugerencias.

NÚMERO DE QUEJAS Y SUGERENCIAS PRESENTADAS POR MESES
AÑO 2002

Mes	Entrada del mes	Total acumulado
Enero	1.445	1.445
Febrero	1.241	2.686
Marzo	466	3.152
Abril	558	3.710
Mayo	783	4.493
Junio	715	5.208
Julio	639	5.847
Agosto	333	6.180
Septiembre	409	6.589
Octubre	555	7.144
Noviembre	475	7.619
Diciembre	557	8.176
Total	-	8.176

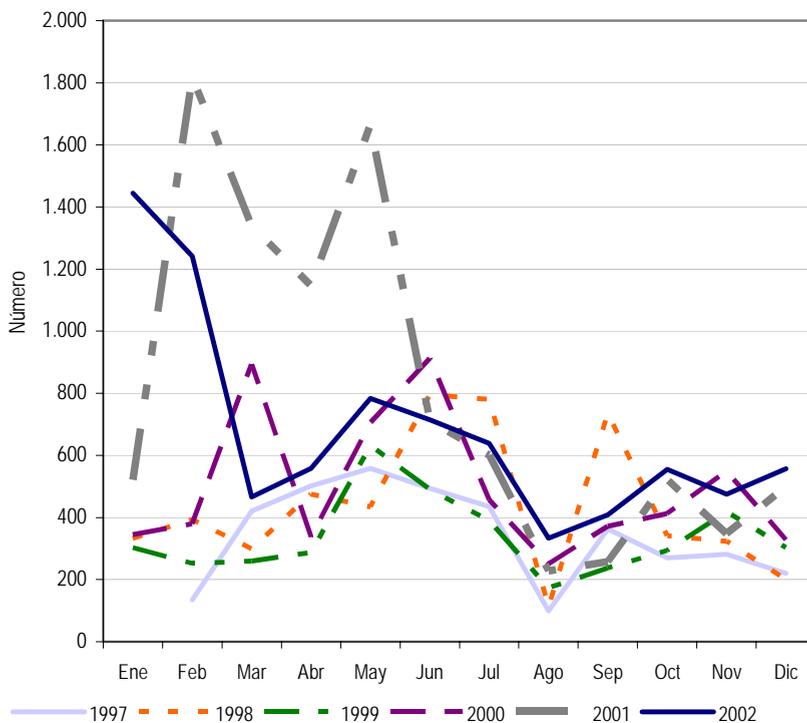
Expedientes



ENTRADA MENSUAL DE QUEJAS Y SUGERENCIAS

Años 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001

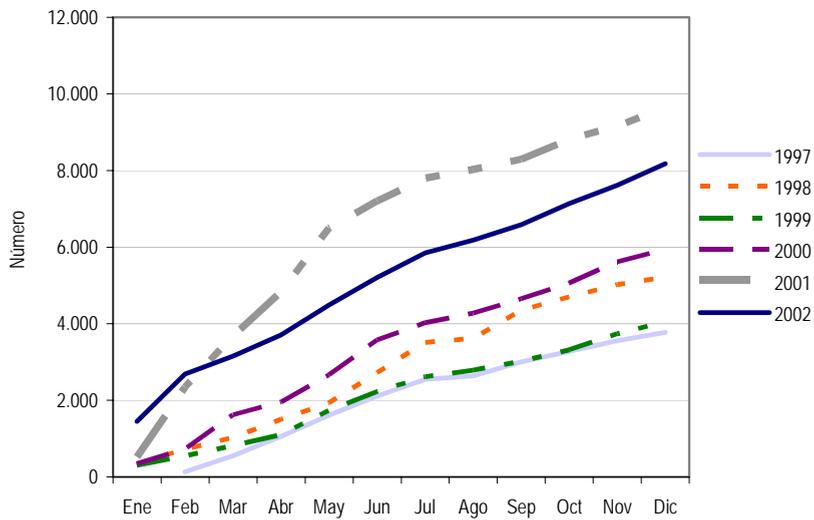
Año	Meses											
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
1997		135	420	502	558	494	435	99	363	270	282	220
1998	332	394	299	475	434	795	780	111	736	341	323	199
1999	302	252	260	288	632	490	391	173	237	294	418	303
2000	345	380	893	337	705	912	457	250	372	412	548	328
2001	522	1.819	1.340	1.146	1.664	712	601	228	258	522	348	498
2002	1.445	1.241	466	558	783	715	639	333	409	555	475	557



ENTRADA ACUMULATIVA DE QUEJAS Y SUGERENCIAS

Años 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002

Año	Acumulado por meses											
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
1997		135	555	1.057	1.615	2.109	2.544	2.643	3.006	3.276	3.558	3.778
1998	332	726	1.025	1.500	1.934	2.729	3.509	3.620	4.356	4.697	5.020	5.219
1999	302	554	814	1.102	1.734	2.224	2.615	2.788	3.025	3.319	3.737	4.050
2000	345	725	1.618	1.955	2.660	3.572	4.029	4.279	4.651	5.063	5.611	5.941
2001	522	2.341	3.681	4.827	6.491	7.203	7.804	8.032	8.290	8.812	9.160	9.658
2002	1.445	2.686	3.152	3.710	4.493	5.208	5.847	6.180	6.589	7.144	7.619	8.176



QUEJAS Y SUGERENCIAS TRAMITADAS EN 2002

Por claves de conclusión en 1ª fase

Claves de cierre		Número	% s/total
Código	Literal		
DA	<i>Duplicidad de altas</i>	31	0,38
DE	<i>Desistimiento o renuncia</i>	19	0,23
IN	<i>Inadmisión por falta de competencia</i>	157	1,92
OI	<i>Otras inadmisiones</i>	140	1,71
PC	<i>Pendiente Comisión Permanente Consejo</i>	84	1,03
NE	<i>Desestimación de la queja</i>	2.811	34,38
PE	<i>Estimación de la queja</i>	4.898	59,91
PI	<i>Petición de informe al servicio responsable</i>	8	0,10
SR	<i>Amplía contestación servicio responsable</i>	2	0,02
AB	<i>Abstención (simultaneidad con recurso)</i>	5	0,06
FS	<i>Final sugerencia</i>	21	0,26
TOTAL		8.176	100,00

**SITUACIÓN DE LAS REVOCACIONES PLANTEADAS POR EL CONSEJO
PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE A LA AGENCIA ESTATAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Año 2002

Áreas	Número
Solicitadas	33
<i>Disconformidad interna</i>	<i>7</i>
<i>Disconformidad contribuyente</i>	<i>26</i>
Reiteración solicitud	0
Contestadas	33
<i>Procede</i>	<i>17</i>
<i>No procede</i>	<i>14</i>
<i>Otros (1) (2)</i>	<i>2</i>
<i>Pendientes</i>	<i>0</i>
<i>Trámite aprobación Pleno</i>	<i>0</i>

(1) Fallo TEAR favorable al contribuyente

(2) Resuelto vía gestión

V. LA REVOCACIÓN DE LOS ACTOS
TRIBUTARIOS Y EL CONSEJO PARA
LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

V. LA REVOCACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS Y EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

1. EL PROCEDIMIENTO DE REVOCACIÓN EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. IDEAS GENERALES

El artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, recoge entre los procedimientos especiales de revisión, el de revocación cuya finalidad es la de dejar sin efecto aquellos actos de aplicación de los tributos, hayan adquirido firmeza o no, en los que concurre alguna de las causas tasadas que el propio precepto señala, en el entendido de que el resultado del efecto revocatorio ha de serlo en beneficio del contribuyente, sin que , en ningún caso, pueda suponer dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

Las causas por las que se puede dejar sin efecto un acto de aplicación de los tributos aparecen determinadas en el artículo 219, donde se combinan las que son presupuesto de legalidad de los actos administrativos y las que responden a razones de oportunidad. Así, es posible la revocación de los actos tributarios cuando infrinjan manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. Mientras la primera y tercera de las causas que posibilitan la revocación de los actos tributarios responden a criterios de legalidad, la segunda, parece reconducirse a criterios de oportunidad, sin perjuicio de que las tres, en su conjunto, se deben a la necesidad de provocar una anulación del acto administrativo por apreciar en su contenido una causa de invalidez cualificada.

Los actos tributarios que infringen manifiestamente la ley son los actos viciados de anulabilidad, esto es, los que son contrarios al orden jurídico y su contradicción con la norma escrita es de tal naturaleza que no se requiere ninguna exégesis o tarea interpretativa específica a propósito del contenido del acto tributario para concluir que su contenido es rechazable por el Ordenamiento jurídico, se trata del acto jurídico grosero por excelencia -si la grosería puede gozar de la cualidad de la excelencia-. Quiere ello decir, por ejemplo, que la Administración no podrá acudir al procedimiento de revocación para la anulación de actos que siendo contrarios a ley, no la han infringido de manera manifiesta, en el sentido de ser evidente su conculcación.

La existencia de circunstancias sobrevenidas que, afectando a una situación jurídica particular, ponen de manifiesto la improcedencia del acto tributario dictado, es una expresión empleada en el artículo 219.1 de la Ley General Tributaria como presupuesto legal del procedimiento de revocación, que pudiendo parecer vaga e imprecisa en sus términos por evocar razones de oportunidad para la anulación del acto tributario, tiene la virtud de clarificar la razón a la que responde esta causa de revocación en la medida en que concurrirá una vez que se haya dictado el acto de aplicación del tributo y apreciándose, pese a ello, hechos sobrevenidos, coyunturales, que lo hacen inválido, por lo tanto, tratándose, ya de un acto definitivo o, incluso, que ha ganado firmeza por haber sido consentido por el interesado, si antes de que transcurra el plazo de prescripción tributaria, acaece un evento que, afectando a una situación jurídica individualizada -no de carácter general- pone en evidencia que el referido acto administrativo no procedía dictarlo en los términos en que se ha hecho y respecto de la persona a la que se refería, la Ley abre la posibilidad de que sea revocado atendiendo, exclusivamente, a la razón coyuntural sobrevenida.

Debe repararse que la circunstancia sobrevenida que propende la revocación del acto administrativo, en la generalidad de los casos, traerá causa de la anulación de un acto concatenado con el que es objeto de revocación (por ejemplo, la revocación de una sanción por haberse anulado, previamente, la liquidación tributaria de la que traía su causa), de donde, es la ilegalidad de aquél acto originario la que determina la revocación del que le sucede, por lo que aún respondiendo esta causa a posibles motivos de oportunidad, la revocación del acto de que se trate no se debe tanto a una razón de conveniencia del órgano que la dicta, cuanto a que tiene su anclaje en los motivos de legalidad que entrelazaban dos actos administrativos por lo que la anulación de uno de ellos debe conllevar la revocación del otro de quien depende.

La tercera causa que propicia la revocación de los actos de naturaleza tributaria de conformidad con lo establecido en el artículo 219 de la Ley, es la indefensión de los interesados, situación que se produciría cuando, por ejemplo, la Administración tributaria dicta un acto que siendo revisable en vía administrativa, no contiene pie de recurso al interesado, o el que se indica en la resolución dictada resulta ser erróneo porque corresponde conocer del mismo a otro ámbito administrativo o a otro órgano de la Administración tributaria, o se yerra en el plazo reconocido para la interposición de reclamación o recurso; la falta de recurso o la interposición de éste ante órgano incompetente o de forma extemporánea, no puede derivar en la firmeza e inamovilidad del acto tributario porque se ha

causado indefensión al interesado que debe ser restañada, entre otras vías jurídicas posibles, acudiendo, además, a este procedimiento especial de revisión administrativa.

Analizada desde esta perspectiva es posible entender que la revocación tributaria prevista en el artículo 219 de la Ley General, se ve sujeta a mayores cautelas que la establecida en el ordenamiento administrativo común (artículo 105 de la Ley 30/1992) desde el punto en que responde en buena medida a razones de legalidad, no de oportunidad, para promover a la Administración tributaria a dejar sin efecto los actos por ella dictados, de suerte tal que no basta, por ello, con que el acto sea contrario al ordenamiento jurídico sino que es menester que en él se aprecie una ilegalidad manifiesta, que circunstancias sobrevenidas pongan en evidencia el vicio inherente al acto tributario producido, o que haya sido dictado causando indefensión. Perfilando esos presupuestos legales de la revocación lo que la Ley quiere es evitar que, sobre todo, los actos de liquidación tributaria pudieran quedar a expensas de un procedimiento especial de tales características, durante un período de cuatro años, y aduciendo cualquier motivo que pudiera fundamentar su invalidez, al tiempo que con tales presupuestos también se pretende evitar la utilización de este procedimiento especial de revisión de los actos tributarios como vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios, con lo se quiere impedir que se hagan alegaciones por los mismos motivos de oposición al acto dictado que los postulados con ocasión de la interposición de recursos ordinarios de revisión.

Una aclaración más debe hacerse a propósito de la operatividad de este procedimiento especial, en el sentido de que está previsto para dejar sin efecto actos dictados con ocasión de la aplicación de los tributos pero no de su revisión, lo que significa que los actos tributarios susceptibles de revocación por las causas ya señaladas, son los que se produzcan en el curso de procedimientos de gestión, de inspección, de recaudación o de un procedimiento sancionador, pero no podrá acudirse a este procedimiento especial de revisión para pretender dejar sin efecto una resolución pronunciada por un órgano económico-administrativo.

Así cabe entenderlo de la leyenda que preside el artículo que regula este procedimiento especial de revisión que hace referencia a la “revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones”, de donde, si conforme a lo establecido en el artículo 83 de la propia Ley General Tributaria la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la gestión, inspección y recaudación, funciones que se ejercen de forma separada de las que se refieren a la

resolución de las reclamaciones económico-administrativas, ha de concluirse, forzosamente, que las resoluciones de los órganos económico-administrativas no pueden quedar sometidas a procesos de revocación. En este mismo orden ideas, ha de observarse que el artículo 219.1 comienza diciendo “La Administración podrá revocar sus actos” sin referirse para nada a las resoluciones, siendo así que en otros procedimientos especiales de revisión, cuando la Ley quiere someter a ellos actos y resoluciones administrativas expresamente lo dice, como sucede por ejemplo, en los procedimientos seguidos para declararlos lesivos (artículo 218), los que se instruyen para la corrección de errores de hecho (artículo 220.1), o para declararlos nulos de pleno derecho (artículo 217.1).

De manera más contundente, la posibilidad de que puedan ser objeto de revocación las resoluciones económico-administrativas queda vetada por lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 213 de la Ley General Tributaria que dice “Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244”, precepto que no hace otra cosa sino recoger lo dispuesto el artículo 55 del vigente Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico Administrativas (Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo).

2. EL PROCEDIMIENTO DE REVOCACIÓN

El procedimiento de revocación se inicia de oficio y se puede instruir en tanto no haya transcurrido el plazo de prescripción tributaria sin perjuicio de que pueda ser incitado por el interesado en ello, a través del ejercicio del derecho de petición que se recoge en el artículo 29 de la Constitución, de modo que el contribuyente que pretenda la revocación de un acto de naturaleza tributaria, puede elevar la petición a la Administración competente pretendiendo que se someta a estudio la posible anulación del acto tributario de que se trate y para el caso de que el órgano resolutorio lo estime conveniente, iniciará el procedimiento que prevé el artículo 219 de la Ley General Tributaria.

En la sustanciación de este procedimiento se establece un trámite de audiencia al interesado y la inclusión de un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, informe que debe versar sobre la procedencia de la revocación del acto. El plazo máximo para dictar

resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento -que, lógicamente no es aquél en que el interesado ejercita su derecho de petición para que se estudie la posible revocación del acto, sino cuando el órgano competente para revocar inicia sus actuaciones en tal sentido- transcurrido dicho plazo, el expediente concluye por caducidad. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento ponen fin a la vía administrativa, lo que significa que los actos resolutorios del procedimiento de revocación sólo serán recurribles en sede jurisdiccional donde se someterá a revisión el sentir de la resolución dictada de forma expresa, o por haber sobrevenido la caducidad.

De forma sistematizada, el procedimiento puede instruirse siguiendo los pasos que a continuación se indican con el detalle concurrente en cada uno de ellos.

a) El ejercicio del derecho de petición a cargo del interesado

En la idea de instruir un procedimiento que evite litigiosidad innecesaria y ausente de requisitos formales superfluos, el que se instruye para la revocación de los actos tributarios se presenta como un procedimiento sencillo y ágil en su desarrollo, de modo que siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años y concurriendo alguno de los tres presupuestos a los que se ha aludido que lo hacen posible, el interesado puede elevar una petición al órgano administrativo autor del acto de cuya eficacia se duda para la instrucción de expediente de revocación y a la vista de esa petición y si considera que la causa esgrimida por el peticionario es reconducible a cualquiera de los tres presupuestos de hecho que recoge el artículo 219.1 como causantes de la revocación, el órgano receptor de la misma la elevará a quien se designe reglamentariamente que será el encargado de instruir, en su caso, y resolver este procedimiento porque, debe insistirse en ello, el procedimiento en sí, se inicia de oficio. Así pues, cabe la posibilidad de que elevada una petición para que la Administración, de oficio, inicie el procedimiento de revocación, el órgano que la recibe estime que no concurre ninguno de los presupuestos legales que habilitan su actuación y se niegue a instruirlo. La negativa hay que entender que debe ser expresa, sin perjuicio de que en caso de mediar el silencio de la Administración quepa entenderlo en sentido desestimatorio de la petición ejercida porque según dice el artículo 104.3, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria, cuando en un procedimiento específico de naturaleza tributaria iniciado a instancia de parte no quede regulado el régimen de los actos presuntos, los interesados deben entender que sus solicitudes quedan resueltas por silencio positivo, salvo que se trate de

solicitudes formuladas en el ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución, supuesto en el que la ausencia de resolución expresa determina que el silencio tenga carácter desestimatorio. Cualquiera que sea la forma de resolución de la petición, no es susceptible de ser recurrida por no concurrir en esa respuesta los presupuestos legales de una resolución administrativa, porque en sentido técnico-jurídico, el ciudadano-contribuyente dispone del ejercicio de un derecho de petición, nunca de una acción que inste a la Administración a iniciar un procedimiento y por lo mismo, en estos casos lo que se produce ante el ejercicio de ese derecho es una respuesta de la Administración que, en cuanto tal, no tiene carácter resolutorio ni, en consecuencia, puede ser susceptible de recurso ni en vía administrativa, ni tampoco en sede jurisdiccional.

En todo caso, si la contestación de la Administración denegando la petición del interesado se realiza de forma expresa, no debe existir inconveniente en que se revista de una mínima motivación, siquiera sea para indicar a quien elevó la petición de revocación que no concurre ninguna de las causas establecidas en el artículo 219.1 de la Ley General Tributaria para la apertura de semejante procedimiento especial de revisión, pero como la respuesta administrativa en tales casos tiene el carácter de una simple contestación razonada, frente a la misma no cabrá la interposición de recurso alguno.

b) Inicio del procedimiento propiamente dicho

Concurriendo cualquiera de los presupuestos legales que habilitan la instrucción de este procedimiento especial, la Administración de oficio -por lo tanto, haya mediado, o no, el ejercicio de un derecho de petición a cargo del interesado- podrá iniciar actuaciones para dejar sin efecto el acto de aplicación del tributo de que se trate. En el curso de las mismas, está prevista la audiencia al interesado y la inclusión de un informe con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto tributario.

La necesidad de dar audiencia al interesado está predeterminada por el hecho de hallarnos ante un procedimiento que se inicia de oficio, de manera que, la característica de este procedimiento condiciona la necesaria audiencia de parte para que no exista atisbo de indefensión en la sustanciación de las actuaciones que se sigan. El asesoramiento del órgano jurídico a propósito de la procedencia de la revocación es garantía de legalidad, en el sentido de que a través de estas actuaciones de asesoramiento el órgano que revoca tomará fundamento y razón de la

resolución que deba adoptar en la conclusión del procedimiento, con lo que a un tiempo, el informe del órgano asesor sirve de motivación de la resolución dictada y evita también cualquier sospecha de actuación arbitraria por parte del órgano encargado de resolver y de acordar la revocación del acto tributario o de desestimarla.

La Ley nada dice a propósito del carácter que debe otorgarse a dicho informe, por lo que al guardar silencio en este punto hay que entender que no tiene naturaleza vinculante dado que, de haber querido dotarle de ese efecto jurídico lo hubiera dicho expresamente, sin perjuicio de lo cual, sí se debe tener por preceptiva la emisión de este informe por parte del órgano encargado del ejercicio de las funciones de asesoramiento jurídico. El carácter preceptivo de este informe asesor se desprende de la literalidad del artículo 219.3, párrafo segundo, cuando dice que en el expediente “.....deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto”, de modo que el referido informe no es vinculante, pero sí preceptivo en cualquier caso.

Como el informe del órgano de asesoramiento no tiene carácter vinculante, las posibilidades de revocación de los actos tributarios se dejan al criterio del órgano que debe resolverlas, habida cuenta de que a pesar de las razones que pudieran contenerse en ese informe jurídico, el órgano resolutorio puede esgrimir otras distintas que no hagan aconsejable la revocación, o sencillamente, puede discrepar de las evacuadas en el informe jurídico y ante la confrontación de opiniones, es lógico suponer que prevalecerán las aducidas por el órgano resolutorio. Interesa poner de manifiesto que en el Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de Ley General Tributaria, el órgano consultivo apuntó la oportunidad de dotar carácter vinculante al informe al que me estoy refiriendo o, en todo caso, que se tratara de un informe favorable a la revocación, observación que, como se comprueba, no se ha tenido en cuenta en la definitiva redacción del texto legal.

c) Resolución del procedimiento

El procedimiento se resuelve de forma expresa, acordando o denegando, la revocación del acto de aplicación del tributo, si bien se prevé también su resolución por el transcurso del tiempo cuando en el apartado 4 del artículo 219 queda fijado como plazo máximo de notificación de la resolución expresa el de seis meses contados desde la notificación, a su vez, del acuerdo de iniciación del procedimiento, en el entendimiento de que si transcurre ese plazo sin que se haya dictado resolución expresa, sobreviene la caducidad del procedimiento (párrafo segundo de ese artículo 219.4).

A diferencia de lo establecido para otros recursos especiales de revisión (por ejemplo, el de actos nulos de pleno derecho del artículo 217 de la Ley; o el de rectificación de errores del artículo 220), en el de revocación no se prevé su resolución por silencio administrativo, se debe a que estamos ante un procedimiento que solo es posible iniciarlo de oficio, nunca a instancia de parte, por lo que la resolución por silencio negativo no es posible, sin perjuicio, como se indicó líneas más arriba, de que esa sea la forma de dar contestación o de adoptar el acuerdo denegatorio del derecho de petición dirigido por el interesado para que la Administración incoe procedimiento de revocación.

Por otro lado y a diferencia de lo que la Ley establece para otros procedimientos especiales de revisión cuando se prevé su conclusión por caducidad, en el de revocación el artículo 219.4, párrafo segundo, no añade la coletilla de que la caducidad del expediente no impide que pueda iniciarse otro procedimiento con posterioridad y dentro del plazo de prescripción, debido a la característica, también, de que se trata de un procedimiento que no es posible iniciarlo a instancia de parte.

Dicho lo que antecede, podemos hacer un breve esquema de cómo debe funcionar en la práctica este singular procedimiento revisor de los actos de aplicación tributaria (también de los actos sancionadores en este ámbito). En principio y en el ejercicio de su derecho de petición, el interesado que entiende concurre alguno de los presupuestos legales recogidos en el artículo 219 .1 de la Ley General Tributaria (infracción manifiesta de ley, indefensión causada, o circunstancia sobrevenida que determina la improcedencia del acto dictado) puede dirigirse al órgano del que ha nacido el acto administrativo -o, aquél que se fije por vía reglamentaria- para que en apreciación de lo que en dicho escrito se manifieste tenga a bien instar un procedimiento de revocación del acto de aplicación tributaria con el fin de dejarlo sin efecto.

Ante el ejercicio de este derecho, el órgano al que se dirija la petición deberá remitirlo a aquel a quien las disposiciones reglamentarias confieran competencia para hacer un primer análisis previo de si concurre alguno de los presupuestos legales que propician el inicio de este procedimiento y el acuerdo que se adopte al respecto puede ser notificado expresamente al interesado indicándole, bien que no es pertinente el inicio de ese procedimiento, bien que por concurrir las circunstancias establecidas se va a instruir procedimiento de revocación -lo que, en sí mismo, no significa, necesariamente, que el procedimiento se vaya a resolver dejando sin efecto el acto administrativo, sino que sencillamente, se va a estudiar si cabe la anulación del acto de aplicación del tributo de que se trate-, o bien el

ejercicio del derecho de petición puede terminar por silencio administrativo en cuyo caso el interesado deberá entender que su petición no ha sido atendida. En cualquiera de estos supuestos, el acuerdo denegatorio no es susceptible de recurso porque como se dijo antes, el ejercicio del derecho de petición no se puede entender como el planteamiento de una acción a cargo del interesado, ni en la contestación que se de por parte del órgano competente concurren los presupuestos jurídicos de una resolución administrativa.

Tomado el acuerdo de que se inicie el procedimiento de revocación por el órgano que se determine reglamentariamente pero que, en todo caso, será distinto del órgano que dictó el acto que se pretende revocar, debe ser objeto de notificación al interesado, aspecto éste nada intrascendente si se tiene en cuenta que es a partir de este momento cuando va a empezara correr el plazo de caducidad de los seis meses a fin de que pueda ser dictada resolución expresa de este procedimiento. La notificación del acuerdo de inicio del procedimiento supone, además, la apertura de un trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que mejor convenga en la defensa de su interés, al tiempo que resulta preceptivo evacuar un informe por el órgano que tenga arrojadas funciones de asesoramiento jurídico para que se pronuncie sobre la procedencia o no, de la revocación del acto, informe que no tiene carácter vinculante.

Evacuados esos trámites se procederá a dictar resolución expresa y motivada denegando la revocación del acto administrativo, o bien, acordándola, en el entendimiento de que esta resolución pone fin a la vía administrativa por lo que frente a ella sólo cabe recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa -la Audiencia Nacional, cuando se trate actos referidos a tributos estatales, los Tribunales Superiores de Justicia cuando se trate de actos tributarios propios de las Comunidades Autónomas-, o excepcionalmente, el recurso extraordinario de revisión que prevé el artículo 244 de la Ley General Tributaria, naturalmente, si se da alguna de las causas tasadas que permiten acceder al mismo.

3. EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE Y EL PROCEDIMIENTO DE REVOCACIÓN

El artículo 2, letra b), del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente, le atribuye, entre otras, la función de “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”, la ambigüedad de los términos del citado precepto suscitó una interesante polémica, felizmente superada hoy, en el sentido de precisar si el Consejo tenía entre sus funciones la de hacer propuestas de revocación de los actos tributarios a la Secretaría de Estado de Hacienda, a través de los escritos de queja formulados por los contribuyentes cuestionando la validez de los actos dictados por la Administración tributaria.

La diatriba motivó que por el Consejo de Estado se elaborara un dictamen sobre tal extremo donde se consideró que el procedimiento de revocación de actos desfavorables del artículo 105.1 de la Ley 30/1992 no era de aplicación a los actos de naturaleza tributaria, al tiempo que por los servicios jurídicos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria fuera redactado otro informe (10 de mayo de 2002) en términos coincidentes con el anterior, si bien matizando que la revocación no es un procedimiento al que la Agencia pudiera acudir con carácter general y que debía hacerlo con cautela suficiente cuando el asunto estuviera pendiente de revisión en sede económico-administrativa, de manera que, solamente cuando concurrieran circunstancias especiales en el caso, sería posible acudir a él para la anulación de actos tributarios siempre que se encontrase ante vicios evidentes y groseros en el acto administrativo.

Con todo, a través del Consejo, desde su creación, se han venido elevando propuestas de revocación en el convencimiento de que la admisión de la revocación tributaria a través del Consejo para la Defensa del Contribuyente se hallaba implícita entre la función de elevar sugerencias al órgano correspondiente para la adopción de las medidas que estimara pertinentes, e interpretar de otro modo el alcance de la letra b), del artículo 2 del Real Decreto regulador del órgano, sería tanto como privarle de una de sus cruciales funciones al abrigo de una interpretación rígida y formalista de los términos de sus normas de funcionamiento. Estas propuestas lo han sido al hilo de las quejas planteadas por los interesados, quejas que en este orden de actuaciones, se han entendido a modo del ejercicio de un derecho de petición formulado por el contribuyente ante el Consejo para que éste instara la revocación de los actos de aplicación de los tributos ante el órgano administrativo con jerarquía y competencia para dejarlos sin efecto. En el ejercicio de estas actuaciones referidas al año 2003, según datos reflejados en la estadística que se acompaña a la presente Memoria, se han tramitado por el Consejo para la Defensa del Contribuyente 7.284 quejas de contribuyentes, de las que han sido resueltas el 94 por 100 (6.823 expedientes), de ellos, el contribuyente se ha mostrado conforme con la resolución del Consejo en 6.342 expedientes, mostrando su disconformidad con la respuesta dada en 481 expedientes que se han

tramitado, por lo tanto, como expedientes de disconformidad que el Consejo también ha resuelto, en ocasiones proponiendo la revocación del acto tributario, y en otras ocasiones señalando al contribuyente que el modo de operar el órgano administrativo y del órgano que atendió su queja en primera instancia, eran ajustados a Derecho.

De forma sencilla, el procedimiento que se sigue ante el órgano asesor puede quedar relatado en estos términos. El contribuyente, en el ejercicio de su derecho de queja eleva al Consejo la que tenga por conveniente, haciéndolo, ante el órgano que ha dictado el acto administrativo que la motiva y fundamentando las razones que asisten su pretensión; el órgano administrativo autor del acto con el que se discrepa dará respuesta a la pretensión instada, mostrándose de acuerdo con la misma o discrepando de ella; en este último caso, el contribuyente puede dirigir su queja en disconformidad ante el Consejo a través de las unidades operativas regionales del mismo quienes las hacen llegar al pleno o a la comisión, según los casos, y para el caso que se entienda justificada la pretensión de revocación del acto tributario, así lo acordará, de suerte que a través de un informe razonado la elevará al órgano que corresponda para que, si lo tiene a bien, inicie el expediente de revocación del acto administrativo de cuyo resultado se da conocimiento al interesado. Conviene señalar que todo este procedimiento se instruye sin sometimiento a plazo alguno y sin atender al carácter del acto de naturaleza tributaria con el que el contribuyente discrepa, de manera que, en tanto no haya transcurrido el plazo de prescripción es posible instar la queja para la revocación del acto tributario, ya se trate, además, de actos que hayan adquirido firmeza.

En los términos que han quedado señalados es posible entender que el ejercicio del derecho de petición de que sea considerada la posible revocación de un acto tributario, lo activa el contribuyente a través del Consejo con la formulación de su queja; la cual ha de verse acompañada de los alegatos que la fundamentan y el órgano asesor, en la elevación de la propuesta de revocación -si considera, claro está, que el acto administrativo debe quedar sin efecto- ha de razonar los motivos que le llevan a su determinación, por lo que el órgano con competencia para anular dicho acto tributario, dispone para resolver de las alegaciones formuladas por el contribuyente y del informe evacuado por el Consejo y en base a tales consideraciones decide la revocación del acto administrativo o bien, dejarlo pervivir por no apreciar vicio invalidante que le afecte.

4. EL ARTÍCULO 219 LGT Y LA FUNCIÓN DEL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

En este último apartado del presente comentario se trata de señalar cómo podría quedar incardinada la función del Consejo en orden a elevar propuestas de revocación en la sustanciación del procedimiento especial de revisión previsto en el artículo 219 de la nueva Ley General Tributaria.

Antes de entrar a diseñar ese esquema previsible, es necesario advertir que el porvenir que pueda derivar para la sustanciación del procedimiento de revocación a la luz de su nuevo orden regulador, ha de estar en proporción directa a la forma en que se resuelvan los expedientes instruidos al abrigo del mismo, en el sentido de que el éxito de la revocación será óptimo en la medida en que los acuerdos resolutorios lo sean de forma expresa -apreciando la revocación del acto o desestimándola-, pero la voluntad revocatoria de la Administración quedará en entredicho si tales expedientes concluyen por caducidad de actuaciones, esto es, por el transcurso de seis meses contados desde que se notifica el inicio del procedimiento sin que se haya dictado su resolución expresa. Por lo tanto, el grave peligro que correrán estos expedientes se halla en el olvido administrativo de que se ha iniciado el correspondiente procedimiento de revocación.

Dicho lo anterior, es posible entender que la amenaza de la caducidad pende de la instrucción de este procedimiento especial de revisión a poco que se consideren los trámites que se prevén para incoarlo y su posible dilatada duración, porque en este punto, interesa recordar que una vez acordado el inicio del expediente de revocación hay que abrir un trámite de audiencia al interesado para alegaciones, sin que por otro lado, el órgano resolutorio pueda acordar su conclusión sin haber oído al órgano correspondiente con funciones de asesoramiento para que se pronuncie sobre la oportunidad de revocar el acto tributario. Dicho en otros términos, el problema de la revocación puede ser que en la instrucción de su procedimiento y el la culminación de los trámites señalados, transcurran los seis meses sin que se haya dictado resolución expresa.

En previsión de esta hipótesis no deseable y para evitar innecesarias dilaciones en la sustanciación del procedimiento de revocación es donde el Consejo para la Defensa del Contribuyente puede cumplir una interesante función en orden a la agilización de actuaciones, porque, de un lado, como quiera que los escritos de queja elevados por los contribuyentes pretendiendo la revocación de actuaciones se presentan suficientemente motivados y con la lógica exposición de los hechos que rodean al caso,

sería posible la eliminación del trámite de audiencia previsto en el artículo 219.3, último párrafo, de la Ley General Tributaria, al tiempo que el propio informe que elabora el Consejo cuando ve ajustada a Derecho la propuesta de revocación instada, podría servir a modo del informe jurídico a elaborar por el órgano asesor al que se refiere ese mismo párrafo del citado precepto, con lo que se ganaría en agilidad en la sustanciación del procedimiento y lo que es más importante, si cabe, se eliminaría en alto grado la amenaza de una resolución por caducidad de actuaciones del órgano que debe entender de la revocación, sin perjuicio de que, al propio tiempo, este tipo de expedientes instados a través del Consejo para la Defensa del Contribuyente tendría un seguimiento más riguroso a través del órgano asesor quien actuando en interés del contribuyente apremiaría al órgano administrativo encargado de resolver, recordándole su incursión en causa de caducidad por inactividad.

No se pueden ocultar los problemas que plantea entender que las funciones de asesoramiento para la emisión de informe sobre la procedencia de revocación del acto queden depositadas -o, puedan entenderse depositadas- en las manos del Consejo para la Defensa del Contribuyente cuando informa sobre la oportunidad de la revocación. La primera dificultad reside en los propios términos del artículo 219.3, párrafo segundo, cuando ordena que ese tipo de informe sean evacuados por el órgano que tenga atribuidas las funciones de asesoramiento jurídico de aquél otro que debe pronunciarse sobre la revocación del acto tributario, generalmente será la Abogacía del Estado, porque resulta evidente que el Consejo para la Defensa del Contribuyente no tiene atribuidas competencias en orden al asesoramiento jurídico y menos aún, de asesoramiento para los órganos de la Administración tributaria con competencia revocatoria de actos. En segundo lugar, porque de ser interpretado el precepto en el sentido de que ese informe pudiera emanar de las decisiones del Consejo, de forma indirecta, se le estarían atribuyendo a este órgano las funciones revocatorias de las que no dispone, en la medida en que sus informes favorables a la revocación serían determinantes de la anulación del acto tributario de que se tratase y no parece que el sentir del precepto vaya por tales derroteros interpretativos. Con todo, no tiene duda de que el informe evacuado por el Consejo proponiendo la revocación de un acto, tiene el mérito de poder ser utilizado como contradictorio respecto del informe que debe emitir el órgano con funciones de asesoramiento jurídico al que se refiere el apartado 3 del artículo 219, y en la medida en que se barajen dictámenes contradictorios, se enriquecerá el debate sobre la revocación que se propone para el acto administrativo tributario.

Con estas páginas tan sólo se trata de poner en el debate los compromisos a los que se verá abocado en el futuro inmediato las actuaciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente y cómo es posible conciliar sus actuales funciones con el ejercicio de la revocación de los actos de naturaleza tributaria.

Ernesto Eserverri
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

VI. PROPUESTAS APROBADAS POR EL CONSEJO EN EL AÑO 2002

VI. PROPUESTAS APROBADAS

VI.1 INDICE

PROPUESTA 1/2002

Creación de oficina de relación con los tribunales

PROPUESTA 2/2002

Suspensión del 30 por 100 de la sanción, que fue inicialmente reducida por manifestar la conformidad con la propuesta de regularización, cuando se interponga posteriormente cualquier reclamación o recurso contra el acto administrativo que contiene dicha regularización

PROPUESTA 3/2002

Determinados requerimientos que emiten los Órganos de Gestión

PROPUESTA 4/2002

Servicios de información y atención al contribuyente en el Catastro

PROPUESTA 5/2002

Modificación normativa en lo impositos sobre el Valor Añadido, sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, en orden a la desaparición de la actual retención material de determinadas devoluciones tributarias

PROPUESTA 6/2002

Delimitación en la aplicación del IVAy del ITP en las transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles

PROPUESTA 7/2002

Separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias

VI.2 PROPUESTAS

PROPUESTA 1/2002

Sobre creación de Oficina de Relación con los Tribunales

Motivación

Se han planteado ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente numerosas quejas relativas a retrasos en la ejecución de fallos y resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, y otras cuestiones relativas a garantías y suspensiones en la ejecución de los actos administrativos de liquidación dictados por los órganos correspondientes de la Administración Tributaria.

El principio de separación de funciones en materia tributaria, y que se concreta en la existencia de órganos diferenciados con competencia para la gestión tributaria en el más amplio sentido de la expresión y para la resolución de las reclamaciones suscitadas contra aquella, evidencia la necesidad de establecer los mecanismos precisos para que en aras de una mayor eficiencia y calidad en el servicio al ciudadano, la comunicación entre los órganos administrativos competentes se realice con la máxima calidad y eficacia.

La importancia que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria otorga a esta comunicación ágil y flexible con los tribunales Económico-Administrativos, se puso de manifiesto con la creación de un Grupo de Trabajo que fijó como objetivo analizar los cauces de comunicación existentes y señalar los principales problemas proponiendo las soluciones mas adecuadas.

Algunas de las dificultades que se pusieron de manifiesto fueron las siguientes:

- Necesidad de agilizar la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas presentadas en las oficinas de la Agencia Tributaria.
- Necesidad de mejorar la respuesta a las solicitudes de expedientes formuladas por los Tribunales Económico-Administrativos.
- Falta de comunicación a los Tribunales Económico-Administrativos de las suspensiones acordadas en fase de recurso de reposición.

- Incumplimiento de los plazos previstos en la Resolución del Secretario de Estado de Hacienda de 1 de junio de 1996, en referencia a las suspensiones automáticas previstas en el artículo 75 del RPREA.
- Dificultades para trasladar información patrimonial sobre el reclamante a los Tribunales Económico-Administrativos en el supuesto de suspensión del artículo 76 RPREA.
- Dilaciones en la comunicación de los expedientes administrativos, retrasando los tiempos de ejecución de resoluciones.

A la vista de los problemas planteados, se propusieron una serie de medidas entre las que merecen destacarse las siguientes:

- Establecimiento de una conexión telemática de la AEAT con los Tribunales Económico – Administrativos.

Esta conexión telemática se implantó en un primer momento entre las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria y los TEAR. Posteriormente se extendió a la comunicación entre TEAC y Oficinas Nacionales de Inspección, Recaudación y Aduanas.

En un intento de mejorar esta conexión, la Agencia Tributaria suscribió en 1.999 con el Tribunal Económico-Administrativo central un Convenio de colaboración en materia de cesión recíproca de datos relacionados con las reclamaciones económico-administrativas. A partir de este convenio se pretende desarrollar una estructura de comunicación entre la Agencia y Tribunales así como una aplicación informática de soporte de las mismas que en muy breve plazo permitirá a los órganos gestores consultar la información que obra en las bases de datos de los Tribunales Económico-Administrativos con una actualización diaria de dicha información.

- Aprobación por la Dirección General de la Agencia Tributaria de diferentes Instrucciones (1/1999 de 13 de julio posteriormente modificada por la 9/2000 de 20 de diciembre; 6/1999 de 27 de diciembre) en materia de remisión de expedientes, suspensión de actos impugnados y ejecución de resoluciones, así como del procedimiento de gestión de avales respectivamente.
- Creación de órganos especializados denominados Oficina de Relación con los Tribunales (ORT), que ubicadas en cada Delegación Especial y Oficinas Nacionales, sirvan de cauce de comunicación.

Estas oficinas quedan definidas como órganos especializados en las relaciones con los Tribunales Económico-Administrativos y los Tribunales del orden contencioso administrativo, según proceda.

Sus funciones básicas se refieren a:

1. Remisión de expedientes

2. Tareas relativas a suspensión
3. Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales
4. Canalizar la relación con el Servicio Jurídico de la Agencia, o con el Servicio jurídico del Estado, según proceda.

Existe actualmente un proyecto de Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda y de la Presidencia de la AEAT por la que se crean las Oficinas de Relaciones con los Tribunales y le son atribuidas competencias.

Teniendo en cuenta que las funciones que han de desarrollar las ORTs están íntimamente vinculadas al trabajo que habitualmente realizan las oficinas de Recaudación de la AEAT, estas quedan orgánicamente situadas en las Dependencias Regionales de Recaudación, en la Oficina Nacional de Recaudación y, por razones prácticas y de localización de expedientes, en la ONI y la Oficina Nacional de Aduanas e Impuestos Especiales.

Considerando la creciente comunicación entre la Agencia Tributaria y los Tribunales tanto Económico-Administrativos como del orden contencioso administrativo, el proceso de modernización en que se encuentra inmersa la Administración Tributaria, haciendo compatibles la máxima calidad en la prestación del servicio al ciudadano y la satisfacción de los intereses generales, los diferentes problemas que vienen produciéndose como consecuencia de la escasa coordinación y comunicación entre estos órganos, y en virtud de cuanto precede, el Consejo para la Defensa del Contribuyente eleva a V.E. la siguiente

Propuesta

Impulsar la tramitación del proyecto de la Resolución por la que se creen las Oficinas de Relaciones con los Tribunales; se atribuyan sus competencias; se modifiquen aquellas normas de carácter organizativo que se consideren necesarias para su adecuado funcionamiento, y, una vez aprobada la misma, se proceda a la dotación de medios personales y materiales por medio de las modificaciones en las relaciones de puestos de trabajo que hagan posible su efectiva implantación.

PROPUESTA 2/2002

Sobre suspensión del 30 por 100 de la sanción, que fue inicialmente reducida por manifestar la conformidad con la propuesta de regularización, cuando se interponga posteriormente cualquier reclamación o recurso contra el acto administrativo que contiene dicha regularización

Motivación

El artículo 82.3 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial, establece lo siguiente:

“La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule”.

Este precepto ha sido desarrollado en el artículo 21 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, con la siguiente redacción:

“1. Cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización de su situación tributaria que se les formule relativa a la cuota tributaria, recargos e intereses de demora, en el plazo habilitado para ello y, en su caso, antes de que se dicte el acuerdo de liquidación correspondiente, la cuantía de la sanción pecuniaria por infracción tributaria grave, determinada conforme a lo establecido en el apartado 2 del artículo 16 del presente Real Decreto y ajustada de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del mismo precepto, se reducirá en un 30 por 100. Dicha reducción podrá afectar, en su caso, a la cuantía de la sanción mínima.

2. La posterior interposición de cualquier recurso o reclamación contra el acto administrativo que contenga la regularización a que se refiere el apartado anterior determinará la exigencia del importe de la reducción practicada de conformidad con lo previsto en el apartado anterior”.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, referida al antecedente de esta norma que operaba como criterio de graduación de la sanción en el artículo 82.h) de la Ley General Tributaria, según la redacción dada por la Ley 10/1085, aclaraba que “se trata de una

técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios y cuyo empleo es por ello frecuente en la legislación comparada, no siendo tampoco completamente ajena al campo de la legislación penal” y caracterizada por tratarse de “una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar”, por lo que “no excluye la posibilidad de impugnar la sanción ante los Tribunales de Justicia”, aunque resulta lógico “que si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar este criterio y su efecto de disminución de cuantía”.

Ahora bien, según se ha podido constatar, la Agencia Estatal de Administración Tributaria entiende que la solicitud de suspensión de la sanción no abarca a la posterior exigencia de la parte de sanción anteriormente reducida y, por ello, debe ser impugnada de forma independiente para que proceda la suspensión.

En relación con la suspensión automática de las sanciones el artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece:

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

Una redacción prácticamente idéntica se incorpora por la Disposición Final Primera, apartado 2, de la Ley 1/1998 al apartado 3 del artículo 81 de la Ley General Tributaria.

En desarrollo de lo anterior el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998 establece:

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

2. Esta suspensión se aplicará automáticamente por los órganos encargados del cobro de la deuda, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite.

3. Las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiriera firmeza en vía administrativa”.

En este mismo Real Decreto 1930/1998 el apartado 3 del artículo 35 añade:

“El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones. A estos efectos, no podrá interponerse contra el acto de imposición de sanción recurso o reclamación distinto del que se hubiera interpuesto contra la liquidación de cuota, intereses y recargos”.

Por tanto, cuando se ha reducido la sanción en un 30 por 100 por haber prestado la conformidad a la propuesta de regularización (cuota, recargos e intereses de demora), pero posteriormente se impugne el acto administrativo que contenga dicha propuesta, la Administración exige el repetido 30 por 100. Ahora bien, pueden presentarse dos casos distintos:

En primer lugar, el contribuyente no impugna la sanción inicialmente impuesta. En este caso, no se suspende dicha sanción y, por tanto, tampoco abarcará la suspensión al 30 por 100 adicional exigido.

En segundo lugar, el contribuyente impugna la sanción inicialmente impuesta. En este caso, se suspende automáticamente dicha sanción y no tiene sentido que se exija por la Administración tributaria una impugnación separada sobre el 30 por 100 de la sanción.

En efecto, la finalidad de este mecanismo es precisamente simplificar y acelerar el procedimiento, lo que no se consigue exigiendo recursos independientes, y desde un punto de vista lógico la pérdida del beneficio por la interposición del recurso supone que la sanción vuelva a la cuantía inicial antes de que operase la reducción por conformidad. En otras palabras, resulta evidente que el contribuyente ha impugnado tanto la regularización como la sanción en su totalidad, ya que precisamente la consecuencia de la impugnación de la regularización es la pérdida del beneficio respecto a la sanción.

Por todo ello el Consejo para la Defensa del Contribuyente considera procedente elevar la siguiente.

Propuesta

Que por parte de esa Secretaría de Estado y de sus órganos competentes en la materia se adopten las medidas oportunas para que recurrida la sanción, inicialmente reducida en un 30 por 100 por prestar la conformidad con la propuesta de regularización, se estime recurrida la exigencia adicional de dicho 30 por 100 como consecuencia de la interposición de un recurso contra el acto administrativo que contiene la mencionada regularización y, por tanto, la ejecución de la sanción inicialmente reducida y la exigencia adicional del 30 por 100 quede automáticamente suspendida de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

PROPUESTA 3/2002

Sobre determinados requerimientos que emiten los órganos de gestión

Motivación

Los órganos de Gestión de la Agencia Tributaria emiten requerimientos en el procedimiento de control de las autoliquidaciones periódicas de carácter trimestral, basados en el cruce de la información que figura en el Censo de Obligados con el fichero de autoliquidaciones trimestrales presentadas en cada período.

Este procedimiento, denominado de requerimientos integrales, permite detectar incumplimientos de la obligación de presentar autoliquidaciones trimestrales, en particular de los modelos 300 (I.V.A. trimestral, excepto régimen simplificado), 110 (retenciones de trabajo personal, actividades económicas y agrarias, y premios) y 130 (pagos fraccionados I.R.P.F., excepto estimación objetiva). Se denomina procedimiento de requerimientos integrales puesto que permite requerir, en unidad de acto, todas las obligaciones trimestrales incumplidas, evitando con ello la remisión de comunicaciones sucesivas a un mismo contribuyente.

En 1998 el Departamento de Gestión Tributaria decidió reforzar este procedimiento de control definiendo un colectivo de contribuyentes denominado de especial seguimiento. Dicho colectivo está constituido por los contribuyentes que, sin ostentar la condición de grandes empresas, presentan mayores volúmenes de facturación, número de trabajadores o importancia o riesgo fiscal. Respecto de los mismos, no sólo se emiten requerimientos cuando se detectan incumplimientos de la obligación de

presentar las correspondientes autoliquidaciones trimestrales como sucede en el procedimiento de requerimientos integrales, sino también cuando se detectan incumplimientos relativos, es decir ingresos inferiores a los esperados.

Tales incumplimientos relativos se definen en función del denominado nivel de referencia histórico de cada contribuyente, que permite calcular el importe medio que estadísticamente le correspondería ingresar a un contribuyente por cada obligación en cada período trimestral. Por tanto, no se trata de incumplimientos “ciertos” basados en descuadres con los datos declarados por los propios contribuyentes por otros conceptos tributarios o por terceras personas que se han relacionado con los mismos, sino de meros indicios basados en información histórica y estadística derivada de lo declarado por el contribuyente en ejercicios y períodos anteriores.

Ante las dudas puestas de manifiesto por este Consejo sobre la idoneidad y oportunidad de dicho procedimiento, el Departamento de Gestión Tributaria ha argumentado la necesidad de afrontar dos tipos de incumplimientos cada vez más frecuentes que no pueden ignorarse por los órganos de control tributario:

- En primer lugar, la presentación de autoliquidaciones con ingresos simbólicos, o incluso con cuota cero. Esta práctica permitía evitar la detección del incumplimiento por el procedimiento de requerimientos integrales, que únicamente advierte de incumplimientos absolutos, es decir, supuestos en los que no se presenta la autoliquidación.
- En segundo lugar, el diferimiento de ingresos al cuarto trimestre del año, práctica ciertamente extendida, puesto que el sistema de control de las autoliquidaciones periódicas a través del procedimiento tradicional de requerimientos integrales no permite actuar en estos supuestos.

Para atajar este tipo de comportamientos, los órganos de Gestión comenzaron en 1998 a requerir a aquellos contribuyentes que efectuaban ingresos inferiores a los esperados, aún con ciertas limitaciones. Así, únicamente se emitían este tipo de requerimientos a los denominados contribuyentes de especial seguimiento, dada su importancia cuantitativa y cualitativa en el Censo de Obligados. El Departamento de Gestión Tributaria impartió instrucciones para que antes de la emisión de los requerimientos se efectuasen las oportunas tareas de depuración evitando con ello requerir indebidamente a contribuyentes cuyos ingresos trimestrales estén sujetos a alta variabilidad (actividades de temporada, concentración de los ingresos en determinados períodos del ejercicio,

aprovisionamiento de bienes y servicios en momentos puntuales del año, etc.).

De igual forma, dicho Departamento comunicó a los órganos de Gestión que las actuaciones relativas al modelo 300 (I.V.A. trimestral, excepto régimen simplificado) debían limitarse al máximo puesto que en dicho impuesto la deducibilidad inmediata de las cuotas soportadas o satisfechas en las adquisiciones de activos fijos y bienes de inversión son susceptibles de generar créditos de impuestos que dificultan la extrapolación automática de la información estadística basada en medias históricas.

Por último, las instrucciones impartidas por el Departamento de Gestión Tributaria establecían que el número de requerimientos a emitir debía fijarse en función de la capacidad real de los órganos de Inspección para continuar la tramitación de los expedientes iniciados mediante este tipo de requerimientos cuando los contribuyentes desatendiesen los mismos o no justificasen adecuadamente la desviación detectada sobre los ingresos esperados. Como quiera que las actuaciones inspectoras son, por definición, selectivas, con esta previsión el número de requerimientos por ingresos inferiores a los esperados fue reducido considerablemente.

Por consiguiente, el procedimiento de requerimientos a contribuyentes de especial seguimiento por ingresos trimestrales inferiores a los esperados es un procedimiento selectivo con un número reducido de actuaciones.

En cualquier caso, el Consejo para la Defensa del Contribuyente ha tenido constancia de determinadas quejas formuladas por contribuyentes que han recibido este tipo de requerimientos, en las que se evidenciaba la improcedencia de la remisión de comunicaciones administrativas que ponían en duda la veracidad de los datos declarados sin mayores aclaraciones para el interesado sobre los conceptos, operaciones o extremos comprendidos en la declaración considerados incorrectos por la Administración, con utilización en las comunicaciones de expresiones tan indeterminadas como “Vd. ha efectuado un ingreso inferior al que correspondería”.

El Consejo ya se pronunció señalando que, cuando la Administración considere que se ha producido un incumplimiento tributario, debe iniciar un procedimiento de comprobación sin que sea admisible la remisión de comunicaciones a los contribuyentes en las que se pongan en evidencia los datos declarados sin mayores aclaraciones o pruebas. A este respecto, si las limitaciones competenciales de los órganos de Gestión impiden el requerimiento de justificantes y medios de prueba que permitan destruir la presunción de certeza de que disfrutaban los datos consignados en las

autoliquidaciones trimestrales, habrán de ser los órganos de Inspección quienes inicien las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación cuando a juicio de la Administración existan indicios suficientes para poner en duda los datos declarados.

Sobre el particular, el Departamento de Gestión Tributaria ha considerado oportuno advertir lo siguiente:

- Las instrucciones impartidas a los órganos de Gestión a que se ha aludido con anterioridad limitaban considerablemente los supuestos en que procedía la emisión de este tipo de requerimientos, lo que garantizaba que solamente se emitiesen en casos claros en los que se hubiesen efectuado ingresos inferiores a los procedentes.
- En la medida en que la Ley General Tributaria reconoce - en sus artículos 35, 104, 109, 110, 121 y 123 - facultades comprobadoras a los órganos de la Administración Tributaria, incluida la facultad de requerir la ampliación o justificación de los datos declarados, tales actuaciones tienen cobertura normativa suficiente, habiéndose determinado internamente en la Agencia Tributaria que dichas actuaciones se desarrollasen por los órganos de Gestión, reservando el inicio de las actuaciones inspectoras para aquellos casos en que la actuación gestora previa no diese el resultado esperado.
- Las limitaciones competenciales establecidas en el artículo 123 de la Ley General Tributaria (texto en vigor hasta 31 de diciembre de 2001) impedían que los órganos de Gestión requiriesen la aportación de Libros o registros en relación con las autoliquidaciones trimestrales a que se refiere el procedimiento controvertido, que no incorporan en ningún caso solicitudes de devolución, por lo que los requerimientos emitidos en su curso dejaban abierta la posibilidad de aportar cualquier justificante que el contribuyente considerase oportuno, de ahí su falta de concreción.
- Teniendo en cuenta las quejas formuladas por los contribuyentes, el Departamento de Gestión procedería a dar nueva redacción y formato a los requerimientos en discusión facilitando su comprensión y mejorando su motivación jurídica.

A pesar de los argumentos expuestos y del esfuerzo realizado por la Agencia Tributaria para racionalizar el procedimiento, el Consejo para la Defensa del Contribuyente sigue opinando que el procedimiento de emisión de requerimientos a contribuyentes de especial seguimiento con ingresos trimestrales inferiores a los esperados debe ser reconsiderado para hacer correcto uso de las facultades comprobadoras atribuidas a los órganos de

Gestión Tributaria sin menoscabo de los derechos y garantías de los contribuyentes.

A este respecto, interesa destacar que el artículo 30, apartado Cuatro, de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha dado nueva redacción al artículo 123 de la Ley General Tributaria, posibilitando que los órganos de Gestión Tributaria puedan requerir la aportación de los registros y documentos establecidos por las normas tributarias respecto de cualquier tipo de declaración, superando con ello la limitación contenida en la anterior redacción del precepto que circunscribía tal posibilidad a las declaraciones a devolver.

Por tanto, con la nueva redacción del artículo 123 de la Ley General Tributaria, los órganos de Gestión pueden realizar actuaciones de comprobación abreviada con requerimiento de Libros registro también cuando se trate de autoliquidaciones trimestrales a ingresar, a compensar, con cuota cero o correspondientes a períodos sin actividad, por lo que carece de sentido que se continúen emitiendo requerimientos con expresiones ambiguas o indeterminadas en los supuestos en que se considere que existen indicios suficientes para poner en duda los datos declarados.

En virtud de cuanto precede, el Consejo para la Defensa del Contribuyente eleva la siguiente.

Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda y la Agencia Tributaria se analice la sustitución del procedimiento de “requerimientos a contribuyentes de especial seguimiento” que efectúen ingresos inferiores a los esperados, por un procedimiento de comprobación abreviada, que se inicie, en aplicación del artículo 123.2 de la Ley General Tributaria, con el requerimiento al contribuyente de los Libros registros de su actividad, en aquellos casos en que se detecten autoliquidaciones trimestrales respecto de las que existan indicios suficientes de que se ha producido un incumplimiento, facilitando con ello tanto la realización de las comprobaciones oportunas como el ejercicio por el contribuyente de los derechos que le asisten en los procedimientos de control desarrollados por los órganos de Gestión Tributaria.

PROPUESTA 4/2002

Sobre los servicios de Información y Atención al Contribuyente en el Catastro

Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha constatado la interposición de numerosas quejas relacionadas directa o indirectamente con las colas que se producen en las Oficinas del Catastro, específicamente en los servicios de información y atención al público.

Los motivos alegados en las mismas son, fundamentalmente, los tiempos de espera tan elevados que soportan los contribuyentes cuando acuden a solicitar alguna información, un certificado catastral o realizar cualquier trámite en las Gerencias territoriales del Catastro, sin que se pueda deducir del contenido de dichas quejas que exista una insuficiente información o deficiente atención en los Servicios, ya que las quejas que se encuadran en el concepto de información y atención, igualmente están relacionadas, no con la mala calidad de este servicio sino con los retrasos en recibir la información requerida.

Tal como ya pone de manifiesto la Memoria de este Órgano, correspondiente al año 1998, *“el Catastro cumple con las funciones legalmente atribuidas como registro de datos físicos, jurídicos y económicos de las fincas rústicas y urbanas, así como la difusión de los mismos. En este ámbito el volumen de tramitación de documentos aumenta cada año, y la información que puede ofrecer se viene haciendo más necesaria para otras Administraciones y para los ciudadanos.....Desde el Consejo para la Defensa del Contribuyente se observa cómo el objetivo y funciones del Catastro se realiza con un importante esfuerzo por parte de su personal. La necesaria mejora de los servicios, fundamentalmente a través de una atención más rápida y eficaz para el administrado, haría conveniente fortalecer los medios actuales.”*

Este Consejo para la Defensa del Contribuyente es consciente de que desde la Dirección General del Catastro, ante el aumento de servicios que presta, se han adoptado medidas para paliar la situación de las numerosas colas que se pone de manifiesto. Así, podemos mencionar el establecimiento de la Línea Directa del Catastro, entre cuyos objetivos se encuentra aportar telefónicamente la información que pueda evitar desplazamientos innecesarios a las Gerencias Territoriales o la posibilidad de concertar Cita Previa con las distintas dependencias, lo que conlleva tiempos mínimos de espera, todo ello unido a medidas generales como la

remisión de información a otras Administraciones o Instituciones, cuya disponibilidad hace innecesaria la presencia de los contribuyentes en las oficinas del Catastro.

Sin embargo, por la evolución del número de quejas que se reciben en concepto de colas en los servicios del Catastro, este Consejo ha percibido que las precisas medidas resultan insuficientes por lo que resulta imprescindible el aumento de personal destinado a prestar esos servicios, lo que permitiría terminar con una situación que resulta a todas luces insostenible, en una Administración moderna y eficaz, cuyo volumen de trabajo y calidad aumenta satisfactoriamente, que sin embargo, en uno de los reflejos de su actividad, cual es la atención al contribuyente, hace que su imagen deteriore el resto de las permanentes mejoras.

Como datos que reflejan los extremos aludidos, hemos de mencionar:

Año 1997

Total quejas 739.

Colas excesivas 186. 25,16 %

Información y asistencia 58. 11,63 %

Año 1998

Total quejas 579

Colas excesivas 185. 31,95%.

Información y asistencia 46. 7,9%.

Año 1999

Total Quejas 565

Colas excesivas 146. 25,84%.

Información y asistencia 69. 12,21%.

Año 2000

Total quejas 568

Colas excesivas 127. 22,35%.

Información y asistencia 111. 19,54%.

Año 2001

Total quejas 503

Colas excesivas 155. 30,8 %

Información y asistencia 86. 17,07%.

Es decir, durante el año 2001, las quejas por colas excesivas y por información y asistencia, ambos conceptos relacionados entre sí, constituyen un 47,89 % del total de las presentadas ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, relativas a la Dirección General del Catastro.

Por ello, analizadas las quejas, constatado el volumen de documentos que se tramitan en los servicios del Catastro, las medidas que se han ido adoptando para paliar las colas, el escaso número de funcionarios que existen o se pueden adscribir para la atención e información al contribuyente, este Consejo eleva a V.E. la siguiente.

Propuesta

Que desde la Secretaría de Estado de Hacienda se adopten e impulsen las medidas necesarias para en el marco de la política de Recursos Humanos del Ministerio de Hacienda dotar a la Dirección General del Catastro del personal necesario al objeto de prestar un adecuado servicio de información y atención al contribuyente, cubriendo las vacantes si las hubiere y materializando las modificaciones de las relaciones de puestos de trabajo que sean precisas al efecto.

PROPUESTA 5/2002

Sobre modificación normativa en los Impuestos sobre el Valor Añadido, sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, en orden a la desaparición de la actual retención material de determinadas devoluciones tributarias

Motivación

El Consejo para la Defensa de los Contribuyentes ha venido manifestando su preocupación, de manera reiterada, por los retrasos en efectuar determinadas devoluciones, en particular en relación con el IVA. El devengo de intereses de demora cuando la Administración Tributaria ha excedido el plazo legal para practicar las devoluciones no justifica ni ampara la retención material de las devoluciones, excepto si ésta se produjera por mera imposibilidad financiera o presupuestaria. Puede citarse al respecto lo ya manifestado en la Propuesta 21/00.

Por otra parte, la regulación vigente en relación con la ordenación del pago de las devoluciones a los contribuyentes así como sobre la posibilidad de exigir por la Administración en determinados casos garantías suficientes con carácter previo a una liquidación administrativa, es excesivamente escueta o imprecisa.

Conviene por tanto ofrecer a los contribuyentes la seguridad de que percibirán las devoluciones a que tienen derecho en el plazo establecido por la Ley y a la Administración Tributaria vías jurídicas que le permitan defender el interés de la Hacienda Pública frente a tramas o supuestos de riesgo cualificado o, simplemente, de fraude, aunque no se hubiera podido practicar todavía la oportuna liquidación. Esto es especialmente relevante en casos en los que la remisión de expedientes a unidades encargadas de la investigación de delitos contra la Hacienda Pública o contrabando, o a órganos del Poder Judicial directamente, exige la realización de actuaciones de seguimiento y búsqueda de pruebas que pueden alargarse en el tiempo.

Propuesta

Que por la Secretaría de Estado de Hacienda se promuevan las modificaciones normativas necesarias en orden a la desaparición de la retención material de determinadas devoluciones a que se ha hecho referencia, a cuyo efecto se sugiere el posible texto alternativo de las normas a modificar.

1. Ley del IVA: Artículo 118. *Práctica y garantías de las devoluciones*

Uno. La Administración Tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en el artículo 115 de esta Ley. La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo, excepto en los casos previstos en el apartado siguiente.

Dos. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este Capítulo¹. En particular, se exigirán dichas garantías en los siguientes casos de declaraciones-liquidaciones con solicitud de devolución:

1. Cuando se trate de sujetos pasivos que no han iniciado la realización habitual de operaciones sujetas o de reciente creación en general.

¹ Texto vigente de este artículo.

2. Solicitudes de sujetos pasivos cuando se compruebe que el Impuesto soportado no se ingresó.
3. Solicitudes de devolución de sujetos pasivos que actúan como intermediarios en operaciones de comercio intracomunitario.

De no prestarse la garantía solicitada, tampoco se devengarán intereses de demora aunque se excediera el plazo para efectuar la devolución. En todos los casos en que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

La garantía se devolverá si en el plazo de seis meses desde su prestación no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o de carácter judicial en relación con la devolución solicitada.

a) Ley del IRPF: Artículo 85. Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar

5. La Administración Tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en este artículo y en el 81. La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo.
6. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este artículo y en el 81. En particular, se exigirán dichas garantías en los siguientes casos de autoliquidaciones con solicitud de devolución:

1. Cuando existan rendimientos de actividades económicas declarados inferiores al salario mínimo interprofesional durante los tres ejercicios anteriores.
2. Cuando se compruebe que no se produjo el previo ingreso de retenciones u otros pagos a cuenta.

De no prestarse la garantía solicitada, tampoco se devengarán intereses de demora aunque se excediera el plazo para efectuar la devolución. En todos los casos en que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

La garantía se devolverá si en el plazo de seis meses desde su prestación no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o de carácter judicial en relación con la devolución solicitada.

7. Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente artículo².

a) Ley del IS: Artículo 145. Devolución de oficio

5. La Administración Tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en este artículo. La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo.

6. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este artículo. En particular, se exigirán dichas garantías en los siguientes casos de autoliquidaciones con solicitud de devolución:

1. Cuando la renta declarada durante los tres ejercicios anteriores sea inferior al salario mínimo interprofesional.
2. Cuando se compruebe que no se produjo el previo ingreso de las retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados o cuotas debidas por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

De no prestarse la garantía solicitada, tampoco se devengarán intereses de demora aunque se excediera el plazo para efectuar la devolución. En todos los casos en que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

La garantía se devolverá si en el plazo de seis meses desde su prestación no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o de carácter judicial en relación con la devolución solicitada.

7. Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente artículo³.

PROPUESTA 6/2002

Sobre delimitación en la aplicación del IVA y del ITP en las transmisiones y arrendamientos de Bienes Inmuebles

² Actual apartado 5 de este artículo.

³ Actual apartado 5 de este artículo.

Motivación

El funcionamiento de la Comisión Mixta para la Gestión Tributaria que funciona en el seno de la AEAT ha llevado a que desaparezcan casi totalmente los supuestos en que la Administración estatal y la autonómica actúan “de espaldas” la una a la otra en relación con una determinada transmisión inmobiliaria, exigiendo una el IVA y otra el ITP. Ahora bien, siguen subsistiendo algunos problemas importantes que provocan todavía quejas presentadas ante este Consejo.

El principal problema consiste en la imposibilidad, en algunas ocasiones, de ejecutar los acuerdos adoptados en el seno de la Comisión Mixta, una vez que se decide qué impuesto es el procedente. Las dificultades surgen especialmente cuando, después de acordar que el impuesto procedente es el ITPAJD, el adquirente, que ya ha soportado previamente el IVA, no puede solicitar la devolución por falta de legitimación y/o por haber prescrito su derecho. De la misma forma, se han detectado también problemas cuando se llega a la conclusión de que el impuesto procedente es el ITPAJD pero ya ha transcurrido el plazo de prescripción del mismo.

Dado que el ingreso efectuado por ITPAJD no tiene carácter liberatorio con respecto al IVA (art. 18.2 del Texto Refundido del ITPAJD) ni la indebida repercusión por IVA libera de la obligación de pago del ITP, parece necesario articular algún sistema que impida una “doble imposición” de facto.

Para resolver este problema el Consejo ha estudiado diversas vías de solución formulando las dos propuestas alternativas que se expondrán a continuación.

Pero antes, entendemos, se ha de hacer referencia a la “peculiaridad” del régimen de exenciones en las transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles en el ordenamiento español.

Peculiaridad que se centra en la aplicación del ITP -concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas- a ciertas operaciones exentas en el IVA. Aplicación sobre la que cabe abrigar fuertes dudas en cuanto a su coherencia con las directivas de la UE que sirven de base a la armonización del IVA en todos los países miembros. Pues no cabe duda de que tal aplicación deja sin efectos -en parte significativa- las citadas exenciones.

En este sentido parece claro que la forma más directa y clara de suprimir los problemas a los que se quiere hacer frente con esta propuesta del Consejo sería la de suprimir la letra a) del apartado cuatro del art. 4 LIVA y su correlativo, el nº 5 del art. 7 de la Ley del ITP, preceptos ambos en los

que se ordena la aplicación del ITP a los supuestos de transmisión y arrendamiento de bienes inmuebles exentos de IVA. Ello -repetimos- dotaría de todo su sentido a estas exenciones en el marco de las directivas comunitarias que las contemplan.

Parece sin embargo igualmente cierto que esta solución plantearía problemas en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Problemas que exceden el ámbito de las propuestas que el Consejo ha aprobado para su consideración.

Propuesta

Sin que quepa dar significado alguno al orden en que se exponen, las dos propuestas que se relacionan difieren esencialmente en el distinto mecanismo utilizado para obviar el problema planteado. La propuesta A) se basa en la imputación del pago hecho por uno de los dos impuestos al pago que se haya de realizar por el impuesto que definitivamente se deba ingresar. La propuesta B) se basa en situar el inicio del plazo para solicitar la devolución del impuesto declarado improcedente en el momento en que tal declaración se produce.

Ambas propuestas descansan sobre la base del enriquecimiento injusto que, obviamente, se produciría si los dos impuestos fueran ingresados definitivamente por el Estado, entendiendo por tal el conjunto de las administraciones públicas que, en este caso, tienen atribuida potestades tributarias, y en la responsabilidad patrimonial que se derivaría del doble pago realizado por el contribuyente; efectos ambos que se producirían y que deben de evitarse cualquiera que sea el plazo que medie entre ambos pagos ya que sólo cuando se determina definitivamente el impuesto debido se puede entender producido el enriquecimiento y la responsabilidad patrimonial que de él pueda derivar.

En estas premisas deben encuadrarse las dos propuestas que a continuación se insertan.

A) IMPUTACIÓN DE PAGOS

Que por parte de la Secretaria de Estado de Hacienda y de los Centros directivos competentes en la materia se estudie la posible modificación de las normas que regulan el IVA en el sentido que se expone a continuación:

- a) La Ley debe establecer de forma clara que en ningún caso una misma operación pueda estar sujeta a IVA e ITP (TPO).

- b) Para evitar la doble imposición debe abrirse la posibilidad de imputar los pagos anteriormente realizados por IVA o ITP (TPO) al pago del impuesto que legalmente corresponde a la operación gravada.
- c) El repercutido debe de estar legitimado para pedir la devolución del IVA indebidamente pagado.
- d) El importe de la devolución al repercutido, debe alcanzar el total de la cantidad cuya repercusión se ha soportado, previa la oportuna comprobación administrativa.
- e) Los acuerdos de la Comisión Mixta de Coordinación deben revestir el carácter de acto administrativo debiendo notificarse éste a todas las partes interesadas a efectos de acomodación a él de las actuaciones administrativas que se sigan y de, en su caso, los recursos pertinentes.
- f) Para hacer posible la renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias debe estudiarse la posibilidad de considerar sujeto pasivo de este impuesto a quien ocasionalmente realiza una operación sujeta cuando el adquirente sea empresario sujeto pasivo del tributo.

B) DEVOLUCIÓN DE INGRESOS

Que por parte de la Secretaria de Estado de Hacienda y de los Centros directivos competentes en la materia se estudie la posible modificación de las normas afectadas en el sentido que se expone a continuación:

1. Cuando ya se haya satisfecho un impuesto por una determinada operación y otra Administración se disponga a liquidar un impuesto incompatible, debe establecerse que, desde que exista conocimiento de esta circunstancia:
 - a) Se suspenda el procedimiento de liquidación iniciado en segundo lugar
 - b) Se suspenda el plazo de ingreso, sin garantía, en el caso de que se hubiere llegado a dictar la liquidación.
2. Acordada la suspensión, la Administración que pretende exigir el segundo impuesto comunicará esta circunstancia al Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria previsto en el artículo 65 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, a efectos de que se inicie el procedimiento previsto en el apartado 4º de dicho artículo.
3. El acuerdo del Consejo Territorial (adoptado inicialmente o, en su caso, tras el informe vinculante de la Dirección General de Tributos) determinará qué impuesto es el procedente, pudiéndose dar dos casos:

- a) Que el impuesto procedente fuese el inicialmente exigido: en este caso, la segunda Administración actuante pondrá fin al procedimiento de liquidación o, si ya existiese liquidación, procederá a su anulación.
- b) Que el impuesto procedente fuese el que se exige en segundo lugar: en este caso, el acuerdo del Consejo Territorial obligará a la Administración que cobró el impuesto improcedente a devolver lo indebidamente ingresado.

En este último caso, es necesario introducir tres precisiones:

1. Aclarar el carácter ejecutivo del Acuerdo del Consejo Territorial, mejorando la redacción del artículo 65.4ª de la Ley 21/2001.

Dicho acuerdo obligará a la Administración que cobró el impuesto improcedente a devolver de oficio lo indebidamente ingresado. En todo caso, sería conveniente legitimar para solicitar la devolución a los interesados que, sin ser sujetos pasivos, hayan soportado la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando este impuesto sea el que se pagó indebidamente.

La devolución quedará condicionada a que se demuestre que efectivamente se pagó dicho impuesto y, en caso del IVA, que no ha sido deducido o devuelto.

2. Introducir una regla especial en el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido para que, en estos casos, empiece a computarse desde la fecha de la resolución del Consejo.
3. Establecer que una vez realizada la correspondiente devolución podrá reanudarse el procedimiento iniciado por la segunda Administración actuante.

PROPUESTA 7/2002

Sobre separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias

Motivación

El artículo 34.1 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ordenó que la imposición de sanciones tributarias se realizara en expediente distinto o independiente del que se instruye para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, en que se debe dar audiencia al interesado, haciéndose así eco de los criterios mantenidos en constante doctrina por el Tribunal Constitucional en el sentido de que los principios inspiradores del ius puniendi del Estado, con ligeros matices, son de aplicación también al ámbito sancionador administrativo; la instrucción separada de ambos procedimientos tributarios es garantía, cuanto menos, de que el sujeto pasivo no tiene, a un tiempo, la consideración de deudor tributario y presunto infractor y de que, por lo mismo, los principios garantes del administrado en el curso de un procedimiento de comprobación tributaria no deben extrapolarse al ámbito de un procedimiento sancionador y viceversa.

Ahora bien, de la lectura de los términos de ese precepto cabe deducir que la separación de estos procedimientos no se configura como un mandato taxativo, sino como una posibilidad entre otras más. En efecto, cuando el citado precepto afirma que "la imposición de sanciones tributarias se realizara mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación del sujeto infractor no está exigiendo la escisión, de facto, de ambos procedimientos, sino apuntando la posibilidad de llevarla a cabo cuando las circunstancias lo permitan. El artículo 34.1 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes está ordenando que esos procedimientos se instruyan en expediente distinto, es decir, diferente al que haya servido para incoar el procedimiento de comprobación tributaria, o en expediente independiente, esto es, exento de dependencia de aquel que haya sido utilizado para regularizar la situación tributaria del contribuyente, sin perjuicio, por ejemplo, de que en más de una ocasión, no podrá ser instruido un procedimiento sancionador sin considerar los resultados alcanzados por los órganos de comprobación al regularizar la situación tributaria del contribuyente, como así viene a reconocerlo el artículo 29.3 del Real

Decreto 1.930/1988, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. En suma, creemos acertar en la interpretación del citado artículo 34.1 si decimos que la separación de los procedimientos que en él se propugna, ha de instrumentarse en sentido posibilista, sin que su instrucción de ese modo, suponga la prohibición de actuaciones coordinadas de los órganos de la Administración tributaria.

Movidos por esta idea y partiendo de la idea de que la separación de los procedimientos está pensada, básicamente, para los casos en que el sancionador se incoa por la apreciación de una infracción tributaria grave consistente en dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria, y tomando como referencia el desarrollo normativo reglamentario que se contiene en el Real Decreto 1.930/1998, de 11 de septiembre, por el que se regula el régimen sancionador tributario, nuestra propuesta de modificación normativa se dirige a estos puntos que seguidamente detallamos:

- Momento y forma en que debe adoptarse el acuerdo de apertura e iniciación del procedimiento sancionador.
- Conveniencia de que ambos procedimientos se instruyan por órganos distintos.
- La incorporación formal al procedimiento sancionador de actuaciones y pruebas obtenidas en el procedimiento de comprobación tributaria.
- La acumulación de los recursos de revisión cuando se impugna la liquidación y la sanción tributarias.

1. Acuerdo de apertura de iniciación del procedimiento sancionador y forma en que debe adoptarse

El artículo 49.2, letra j), del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se regula el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, al reseñar el contenido de las actas de la inspección, indica que en ellas se hará constar, en su caso, la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador, lo que en sentido contrario al de su mandato significa, que si nada se dice expresamente en el acta a propósito de la ausencia de tales motivos, la apertura de un expediente sancionador queda totalmente expedita. Visto de este modo, nos parece que no debía ser la ausencia de motivos la que impidiera la apertura de expediente sancionador -algo, por lo demás, obvio, porque si no hay motivos para sancionar, tampoco existe razón que justifique la apertura de procedimiento sancionador-, sino que debe ser la apreciación de tales motivos o la sospecha de su existencia, la que condicione la incoación de dicho procedimiento.

Para interpretar adecuadamente lo previsto en el artículo 49.2.j) es preciso tener en cuenta que la competencia para acordar el inicio del procedimiento sancionador por los hechos puestos de manifiesto en un previo procedimiento de comprobación e inspección, corresponde, en principio, al funcionario, equipo o unidad que hubiera instruido este último (artículo 29.1 RD 1930/1998, de 11 de septiembre y artículo 63 bis.2 RGIT). No coinciden, por tanto, el órgano competente para acordar el inicio del expediente sancionador y el órgano competente para resolver el mismo (Inspector-Jefe). Sin embargo, tanto el Reglamento del Procedimiento Sancionador, como el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, prevén el inicio de dicho procedimiento mediante acuerdo del órgano competente como consecuencia de orden superior, esto es, como consecuencia de orden del Inspector-Jefe. De esta forma, aun cuando el Inspector actuario refleje en el acta su decisión de no iniciar el procedimiento sancionador por entender que no existen motivos para ello, su superior jerárquico puede ordenar su inicio, bien al mismo funcionario, equipo o unidad que haya extendido dicha acta o bien a otro distinto. No obstante, esta facultad se limita temporalmente de forma que, tal como establece el segundo párrafo del artículo 49.2.j), "A estos efectos, y si transcurridos los plazos previstos en el apartado 2 del artículo 60 de este Reglamento, en relación con las actas de conformidad, y en el apartado 4 del mismo, respecto de las actas de disconformidad, no se hubiera ordenado la iniciación del procedimiento sancionador, el mismo no podrá iniciarse con posterioridad al transcurso de tales plazos, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley General Tributaria en materia de revisión de actos administrativos".

Somos de la opinión de que sería aconsejable una modificación en los términos del artículo 49.2.j), primer párrafo, a fin de evitar que el hecho de no hacer referencia alguna al procedimiento sancionador pueda amparar cualquier decisión posterior del actuario en cuanto a la procedencia de iniciar o no el procedimiento sancionador, de suerte que, en lugar de señalar que en el acta se deje constancia de la ausencia de motivos que aconsejen la apertura de procedimiento sancionador, lo que se ordene es que en dicho documento se explicita, tanto si se dan tales circunstancias, como si no son de apreciar.

2. La separación orgánica de los procedimientos y dentro del procedimiento sancionador, posible separación entre quien lo acuerda, quien lo instruye y quien lo resuelve

Para abordar este punto, debemos diferenciar, *al igual que en el punto anterior*, entre el órgano competente para tomar el acuerdo de iniciar el expediente sancionador; el órgano competente para comenzar su instrucción y el órgano competente para su resolución.

El artículo 63 bis, apartado 2, del Reglamento General de la Inspección, tras la nueva redacción que le fuera dada por la Disposición Adicional Primera del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, no deja lugar a la duda en el sentido de que el órgano competente para acordar el inicio del expediente sancionador es el funcionario, equipo o unidad que hubiere desarrollado las actuaciones de comprobación e investigación, o aquél que sea designado por el Inspector-Jefe, supuesto este último, pensado para aquellos casos en que el actuario hubiere dejado constancia en el acta la ausencia de motivos para incoar ese expediente sancionador, opinión que al no ser compartida por su superior jerárquico, las ordena, designando al mismo tiempo a un instructor del expediente diferente de quien llevara a cabo las actuaciones de regularización tributaria.

Por su parte, el apartado 3 de ese mismo artículo, señala que la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución del expediente podrá encomendarse al funcionario, equipo o unidad a que se refiere el apartado anterior, o a otro funcionario, equipo o unidad distinto en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso.

Finalmente, el apartado 4 del artículo 63 bis, dice que será competente para la resolución del expediente sancionador, el Inspector-Jefe.

De la lectura de estos apartados del artículo 63 bis del Reglamento General de la Inspección concluimos que, como regla general, quien acuerda e inicia la instrucción del procedimiento sancionador es el actuario que desplegó las actuaciones de comprobación e investigación frente al contribuyente y que, sin perjuicio de ello, cuando lo aconsejen las circunstancias del servicio o las necesidades del caso, puede ser encargado de la instrucción del expediente otro funcionario diferente el actuario o bien, otro equipo o unidad de actuación. De modo también excepcional, el Inspector-Jefe, por iniciativa propia, puede designar como competente para acordar la iniciación del expediente sancionador a un funcionario, equipo o unidad diferente del que incoa el acta de inspección cuando éste dejó constancia de que no apreciaba motivos para la apertura de expediente sancionador, opinión que no comparte el Inspector-Jefe.

Pues bien, nuestra propuesta en este punto concreto va dirigida a que las situaciones excepcionales de competencia que facultan *el inicio* y la instrucción del expediente sancionador por funcionario, equipo o unidad diferente a la que desarrolló las actuaciones de comprobación e investigación, se eleve a la categoría de regla general y como excepción a la misma, se posibilite la intervención del funcionario, equipo o unidad que siguió la comprobación e investigación cerca del contribuyente, de modo tal que salvo casos excepcionales, la instrucción y tramitación de este tipo de expedientes sea llevada a cabo por órgano diferente a quien procedió a regularizar su situación.

Creemos que con la separación orgánica entre quien desarrolla la actuación de comprobación e investigación y quien acuerda incoar procedimiento sancionador y lo instruye, se daría un paso importante en la consecución de los objetivos marcados por el artículo 34.1 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes en su llamada a instruir expedientes distintos o independientes. En suma, estamos apelando a la necesidad de que se articulen órganos sancionadores, ad hoc, en el ámbito tributario, como garantía de objetividad e independencia en este orden de actuaciones, de forma que no sean instructores del procedimiento sancionador los mismos órganos administrativos que han desarrollado el procedimiento de inspección tributaria.

En el ámbito sancionador tributario, está previsto que el órgano que tramita el procedimiento (el actuario que regularizó la situación tributaria del contribuyente, solución que ha quedado ya criticada) no sea el mismo que lo resuelve (el Inspector-Jefe), esta situación ha sido objeto de crítica en base a que ambos órganos pertenecen a la misma unidad administrativa, sin embargo, sobre este particular no vemos inconveniente en mantener la situación prevista en el artículo 63 bis, apartados 3 y 4, pues aún cuando dichos órganos se encuentren en la misma unidad inspectora, la separación material de quien tramita y resuelve el expediente, para nosotros, constituye garantía suficiente de que la resolución sancionadora se ha dictado con objetividad e independencia, evitándose que quien instruye las actuaciones en este procedimiento sea a un tiempo, quien dicte la resolución sancionadora.

Lo expuesto hasta aquí a propósito de la separación orgánica de quienes acuerdan e instruyen la iniciación del expediente sancionador, son trasladables a los expedientes incoados en vía de gestión tributaria por lo que el órgano que dicta el acto de liquidación provisional de oficio señalará la concurrencia de causas que aconsejen la apertura de procedimiento

sancionador, correspondiendo a los órganos titulares de la potestad sancionadora su instrucción y propuesta de resolución.

No obstante, si bien la separación orgánica propuesta resaltaría la distinción entre el procedimiento de comprobación e investigación y el procedimiento sancionador ordenada por el Estatuto del Contribuyente, es necesario tener presente la existencia de dificultades que pueden impedir la realización práctica de esta modificación. En este sentido, un análisis realista de esta cuestión exige partir de los medios disponibles en los distintos órganos con competencias inspectoras. Así, si bien en determinados órganos cabría distinguir equipos o unidades especializados en la instrucción de los expedientes sancionadores, no existe esta posibilidad en otros en los que la limitación de los medios actuales determina, incluso, la necesidad de la realización de actuaciones de comprobación e investigación por el propio Inspector-Jefe de la Dependencia. Por otra parte, es necesario, asimismo, tener en cuenta que la tramitación del expediente sancionador derivado de una actuación previa de comprobación e investigación por un órgano distinto del que haya desarrollado esta última dará lugar a mayores dilaciones en la ultimación del procedimiento sancionador, dilaciones que contrarrestarán el posible efecto positivo derivado de la separación propuesta. Por último, resta indicar que siempre será necesaria una interrelación entre los órganos que comprueban la situación tributaria del contribuyente y los que instruyen en procedimiento sancionador, pues, tal como se acaba de señalar en el apartado anterior, los primeros pueden condicionar el inicio de este último al incluir en sus propuestas de regularización una referencia expresa a la posible calificación de la conducta del obligado tributario; referencia que es ajena al objeto del procedimiento de comprobación e investigación, que debe limitarse a la regularización de la situación tributaria del contribuyente, sin realizar análisis alguno de las posibles responsabilidades por los hechos puestos de manifiesto en el mismo, al ser este análisis el objeto propio del procedimiento sancionador.

3. La incorporación formal al procedimiento sancionador de los datos y pruebas obtenidos con ocasión de la instrucción del procedimiento de comprobación tributaria

El artículo 29.3 del reglamento por el que se desarrolla el procedimiento sancionador establece que cuando en este procedimiento se tomen en cuenta datos, pruebas o circunstancias, que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación del sujeto infractor, aquéllos deberán incorporarse

formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia, precepto que ha sido objeto de crítica por quienes identifican en él la voluntad administrativa de no doblegarse al mandato legal que aboga por la separación de estos dos procedimientos, y apuntan que de nada sirve la proclamación formal de esa escisión, si a la postre, el que se incoa para sancionar los ilícitos tributarios se basa en las actuaciones desarrolladas por los órganos de comprobación tributaria.

Sea cual fuere la postura a adoptar tras la lectura de este precepto, lo cierto es que en el ámbito que nos desenvolvemos, y recordémoslo, cuando se trata de la calificación de infracciones graves consecuencia de la falta de ingreso de la deuda tributaria, no es posible concebir la tramitación del procedimiento sancionador sin tomar en consideración las actuaciones previas desplegadas por el órgano de inspección ocupado de la práctica de la liquidación tributaria que corresponda, por lo que nos hallamos ante un punto donde la confluencia de los dos procedimientos considerados se presenta inevitable.

Ahora bien, esa indisoluble concatenación que apreciamos en el desarrollo de ambos procedimientos no significa que, de facto, estemos volviendo o intentando el retorno inevitable a la simultaneidad de los dos en su sustanciación, Buena prueba de ello lo encontramos en el precepto que estamos analizando, Según su tenor literal, la ineludible aportación de los datos obtenidos en el curso de la comprobación tributaria al desarrollo del procedimiento sancionador, se ha de llevar a cabo de manera formal, lo que equivale a prohibir que al hacerlo se deslice algún juicio de valor sobre el contenido de los datos aportados, de la imputabilidad de grado alguno de culpa en la persona de su autor y sobre las consecuencias que, a juicio del actuario, se pudieran derivar en el curso del procedimiento sancionador para el presunto infractor.

Este modo de proceder, obliga además, a que sea en esta sede del procedimiento sancionador donde se deba imputar al actor el grado de responsabilidad y de culpabilidad que puede derivar de su conducta, lo que en última instancia, significa que los reproches hacia a la acción ilícita tienen su ejercicio en el ámbito de este procedimiento sancionador y no, en el que se ha instruido en la práctica de la liquidación tributaria que corresponda. Estos razonamientos que estarían de más al tratar de cualquier procedimiento sancionador, es necesario matizarlos cuando se trata de su aplicación al ámbito tributario, como consecuencia de la convivencia de ambos a lo largo de los tiempos.

Visto desde esta perspectiva y frente a quienes descalifican los términos del artículo 29.3 del Real Decreto 1930/1998 el precepto se nos presenta

como una interesante apuesta en la materialización de la división de procedimientos, en el entendimiento de que en la instrucción del que se sigue para la regularización de la situación tributaria del contribuyente no se podrán llevar a cabo juicios de valor a propósito de la presunta imputabilidad de conductas ilícitas porque no es lugar adecuado para llevarlos a cabo, y viceversa, sólo cuando se sustancie el procedimiento sancionador será previsible la imputación de responsabilidades por comisión de ilícitos a su autor lo que se podrá realizar, una vez que sea oído, como lo evidencia que la incorporación formal de datos y pruebas haya de realizarse antes del trámite de audiencia.

Por esta misma razón, el Consejo entiende que el obligado tributario no puede invocar principios garantes de su presunción de inocencia sino en el curso del procedimiento seguido para delimitar su responsabilidad punitiva que, desde luego, no ha de ser en el desarrollo del procedimiento de inspección en el que su colaboración con los órganos que están actuando, trae causa del deber constitucional de contribuir.

4. La acumulación de procedimientos cuando se pretende la revisión administrativa de la liquidación tributaria y la sanción

El artículo 35.3 del Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora en el orden tributario, tras reconocer que el acto de imposición de la sanción puede ser objeto de recurso independiente, ordena que cuando el contribuyente impugne también la cuota tributaria se acumularán ambos recursos o reclamaciones, impidiendo además, que en tales casos se pueda interponer contra el acto de sanción otro recurso o reclamación diferente al que se hubiere deducido frente a la liquidación de la cuota, intereses y recargos. Con este modo de proceder, se está obligando a la recurribilidad conjunta de dos procedimientos que la Ley de Derechos y Garantías (artículo 34) ordena que transcurran separadamente.

Creemos que el sentido y la finalidad de este precepto quedarían mejor configuradas si, en lugar de mantener con carácter taxativo el deber de recurrir conjuntamente el acto sancionador y el de liquidación tributaria, se declarara su carácter opcional, siendo el contribuyente a quien corresponde tomar esta decisión, informándole previamente de que sólo cabe acumular los recursos que interponga frente ambos actos si éstos son de la misma naturaleza, esto es, o recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se procure una propuesta de modificación de los artículos 49.2, letra j); 63, bis, apartados 2, 3 y 4; y 29.3 del Real Decreto 939/1986 que regula el Reglamento de la Inspección de los Tributos, así como de los artículos 34 y 35.3 del Real Decreto 1930/1998 que desarrolla el reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora en el orden tributario, así como del artículo 65 de la Ley General Tributaria, en el sentido que se indica seguidamente:

- a) Para que el artículo 94.2, letra j), del RD 939/1986, determine expresamente que en las actas se hará constar si concurren o no, los motivos para la apertura de procedimiento sancionador.
- b) Para que el artículo 63 bis, apartados 2, 3 y 4, quede redactado en tales términos que disocien el órgano que ha instruido el procedimiento de comprobación y liquidación de aquél otro que debe instruir el procedimiento sancionador.
- c) Para que el artículo 29.3 del RD 939/1986 indique expresamente que el acto de incorporación formal al procedimiento sancionador de las actuaciones seguidas en el procedimiento de comprobación y liquidación tributaria, no implicará ningún juicio de valor sobre el grado de imputabilidad de culpa al presunto infractor.
- d) Para que el artículo 35.3 del RD 1930/1998 prevea la simultaneidad de recursos frente al acto de liquidación y frente a la sanción tributaria de forma optativa para el contribuyente.

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 1/2002

Creación de las oficinas de relación con los tribunales

A) Motivación

El principio de separación de funciones en materia tributaria, y que se concreta en la existencia de órganos diferenciados con competencia para la gestión tributaria y para la resolución de las reclamaciones, evidencia la necesidad de establecer los mecanismos precisos para que la comunicación entre los órganos administrativos competentes se realice con la máxima calidad y eficacia.

La importancia que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria otorga a esta comunicación ágil y flexible con los tribunales Económico-Administrativos, se puso de manifiesto con la creación de un Grupo de Trabajo que propuso las siguientes medidas:

- Establecimiento de una conexión telemática de la AEAT con los Tribunales Económico – Administrativos.

Esta conexión telemática fue implantada en un primer momento entre las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. Posteriormente se extendió a la comunicación entre el Tribunal Económico-Administrativo Central y las Oficinas Nacionales de Inspección, Recaudación y Aduanas.

1. Aprobación por la Dirección General de la Agencia Tributaria de diferentes Instrucciones (1/1999 de 13 de julio posteriormente modificada por la 9/2000 de 20 de diciembre; 6/1999 de 27 de diciembre) en materia de remisión de expedientes, suspensión de actos impugnados y ejecución de resoluciones, así como del procedimiento de gestión de avales respectivamente.

- Creación de órganos especializados denominados Oficina de Relación con los Tribunales (ORT), que, ubicadas en cada Delegación Especial y Oficinas Nacionales, sirvan de cauce de comunicación.

En el momento de aprobación de la presente propuesta por el Consejo de Defensa del Contribuyente, estas Oficinas aún no habían sido creadas, existiendo un proyecto de Resolución de la Secretaría de Estado de

Hacienda y de la Presidencia de la AEAT por la que se creaban las Oficinas de Relaciones con los Tribunales y le era atribuidas competencias

B) Propuesta

Impulsar la tramitación del proyecto de Resolución por la que se creen las Oficinas de Relaciones con los Tribunales; se atribuyan sus competencias; se modifiquen aquellas normas de carácter organizativo que se consideren necesarias para su adecuado funcionamiento, y, una vez aprobada la misma, se proceda a la dotación de medios personales y materiales por medio de las modificaciones en las relaciones de puestos de trabajo que hagan posible su efectiva implantación.

C) Medidas

En relación con el impulso al Proyecto de Resolución por el que se crean las Oficinas de Relaciones con los Tribunales ha de señalarse que en el Boletín Oficial del Estado número 6, de 7 de enero de 2003, se publica la Resolución de 30 de diciembre de 2002, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean las oficinas de relación con los Tribunales y les son atribuidas competencias.

Mediante la citada Resolución se crean Oficinas de Relación con los Tribunales en las Delegaciones Especiales y en las Delegaciones de la Agencia en cuyo ámbito territorial radique una Sala Desconcentrada del Tribunal económico-Administrativo Regional o un Tribunal económico-Administrativo Local. Asimismo, en la esfera central, se crean Oficinas de Relación con los Tribunales en los Departamentos de Aduanas e Impuestos Especiales, Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, y Recaudación.

De acuerdo con la Resolución, las Oficinas de Relación con los Tribunales son los órganos encargados de canalizar las relaciones entre los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos y los Jueces y Tribunales del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo. La Resolución detalla las funciones que asumen estas Oficinas, que cabe agrupar en torno a las siguientes materias:

- Intervención y control en el envío de expedientes a los Tribunales Económico-Administrativos y los Jueces y Tribunales del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo.
- Seguimiento y comunicación en materia de suspensiones.

- Control de la ejecución administrativa de resoluciones, autos y sentencias.
- Canalización de la relación con el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria o, en su defecto, con el Servicio Jurídico del Estado.

Propuesta 2/2002

Suspensión del 30 por 100 de la sanción, que fue inicialmente reducida por manifestar la conformidad con la propuesta de regularización, cuando se interponga posteriormente cualquier reclamación o recurso contra el acto administrativo que contiene dicha regularización

A) Motivación

El Consejo de Defensa del Contribuyente, tras describir brevemente la normativa que regula la cuantificación de las sanciones, señala que cuando el sujeto que ha cometido una infracción tributaria presta su conformidad a la propuesta de regularización (cuota, recargos e intereses de demora), procede la reducción de la sanción en un 30 por 100.

Sin embargo, cuando con posterioridad dicho sujeto infractor impugne el acto administrativo que contenga dicha propuesta, la Administración exigirá el 30 por 100 inicialmente reducido. Ahora bien, en este supuesto pueden presentarse dos casos distintos.

En primer lugar, que el contribuyente no impugne la sanción inicialmente impuesta. En este caso, no se suspende dicha sanción y, por tanto, tampoco abarcará la suspensión al 30 por 100 adicional exigido.

En segundo lugar, el contribuyente impugna la sanción inicialmente impuesta. En este caso, el Consejo de Defensa del Contribuyente considera, que se debe suspender de manera automática dicha sanción y que por tanto, a su juicio, carece de sentido que se exija por la Administración tributaria una impugnación separada sobre el 30 por 100 de la sanción.

B) Propuesta

Que por parte de esa Secretaría de Estado y de sus órganos competentes en la materia se adopten las medidas oportunas para que recurrida la sanción, inicialmente reducida en un 30 por 100 por prestar la conformidad con la propuesta de regularización, se estime recurrida la exigencia adicional de dicho 30 por 100 como consecuencia de la interposición de un recurso contra el acto administrativo que contiene la mencionada

regularización y, por tanto, la ejecución de la sanción inicialmente reducida y la exigencia adicional del 30 por 100 quede automáticamente suspendida de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

C) Medidas

El artículo 82.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), prevé la reducción de la sanción en un 30 por 100 en caso de acuerdo o conformidad con la propuesta de regularización.

Por otra parte, el artículo 21 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador (BOE de 12 de septiembre), establece que la posterior interposición de un recurso o reclamación contra el acto administrativo que contenga la regularización determinará la exigencia del importe de la reducción.

Conforme al artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero) la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la interposición en tiempo y forma del recurso o reclamación económico administrativa que contra aquellas proceda.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha constatado que la Agencia Estatal de Administración Tributaria entiende que la solicitud de suspensión de la sanción no abarca la parte de sanción correspondiente a la reducción, que debe ser impugnada independientemente si se pretende lograr su suspensión.

Existen argumentos, de acuerdo con la normativa vigente, que sustentan la interpretación que viene haciendo la AEAT. El artículo 21.2 del Real Decreto 1930/1998 establece que la interposición de cualquier recurso o reclamación contra el acto administrativo que contenga la regularización “determinará la exigencia del importe de la reducción practicada”. Ello quiere decir que, aunque se trate en sentido estricto de una única sanción, la exigibilidad de una parte comporta no una mera comunicación sino una auténtica liquidación (complementaria, eso sí, por el 30% indebidamente reducido), con todos los efectos que le son propios. Como tal liquidación, si no es ingresada en período voluntario, procede su apremio y su cobro en vía ejecutiva. Es entonces cuando pueden aparecer problemas pues la suspensión automática que prevé el artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, liga incuestionablemente la suspensión a la impugnación, estando por tanto, de hecho, solamente suspendida el 70% de la sanción incluida en

la reclamación. Debe tenerse en cuenta que sólo se exige la interposición de reclamación, que puede acumularse a la anteriormente formulada, sin necesidad de garantía o coste alguno para el contribuyente.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 23 de enero de 2003, resolviendo recurso de alzada para la unificación de criterio, promovido por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria, da la razón al recurrente y afirma lo siguiente:

“En relación con ello es de señalar que con independencia de que no conste en el expediente que se haya resuelto el recurso de reposición interpuesto contra la sanción en la que se practicó la reducción del 30 % por conformidad, el hecho de haber impugnado la sanción reducida implica la pérdida de la conformidad y legitima la emisión de una nueva liquidación por el importe del 30% restante, liquidación ésta que en caso de no ser impugnada en tiempo y forma podrá ser providenciada de apremio. Por ello debe considerarse que, con carácter general, asiste razón al órgano recurrente al afirmar que la liquidación por pérdida de conformidad es distinta e independiente de la liquidación referente a la sanción en sí, y que, por tanto, debe ser también objeto de recurso independiente, sin que en el caso de no plantearse dicho recurso independiente por pérdida de conformidad la suspensión automática regulada en el artículo 81.3 de la Ley General Tributaria.”

Dicho lo anterior, esta Secretaría de Estado considera que, en los casos en que se produce la conformidad con la propuesta de regularización, el acto de imposición de la sanción es único pero está condicionado. El importe exigible es el importe reducido, con la condición de que el contribuyente no interponga recurso o reclamación contra el acto que contenga la regularización. Si dicho recurso o reclamación llegara a interponerse dejaría de cumplirse la condición y el importe exigible sería el total de la sanción.

De acuerdo con lo expuesto, esta Secretaría de Estado estima que el hecho de que, por incumplirse la citada condición (no presentar recurso o reclamación contra el acto de liquidación), sea exigible el importe de la reducción, no debiera significar que dicho importe no siga el mismo régimen que el resto de la sanción. Es decir, en el caso de que se haya interpuesto un recurso o reclamación contra la sanción inicialmente reducida y ésta esté suspendida, el importe de la reducción exigible posteriormente debería entenderse igualmente suspendido sin necesidad de interponer un recurso o reclamación independiente. De igual forma, si la sanción inicial no estuviera recurrida no debería ser posible impugnar independientemente el importe de la reducción.

Este criterio ha sido trasladado al Proyecto de Ley General Tributaria y, finalmente, a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que entrará en vigor el 1 de julio de 2004. Así, el artículo 188, relativo a la "Reducción de las sanciones" incorpora un apartado 4 con la siguiente redacción:

“4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, extendiéndose los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.”

Esta modificación legal resuelve, por tanto, el problema planteado y está de acuerdo, además, con la propuesta efectuada por el Consejo de Defensa del Contribuyente.

Propuesta 3/2002

Determinados requerimientos que emiten los órganos de gestión

A) Motivación

Los órganos de Gestión de la Agencia Tributaria emiten requerimientos en el procedimiento de control de las autoliquidaciones periódicas de carácter trimestral, basados en el cruce de la información que figura en el Censo de Obligados con el fichero de autoliquidaciones trimestrales presentadas en cada período. Este procedimiento, denominado de requerimientos integrales, permite detectar incumplimientos de la obligación de presentar autoliquidaciones trimestrales.

En 1998 el Departamento de Gestión Tributaria decidió reforzar este procedimiento de control definiendo un colectivo de contribuyentes denominado de especial seguimiento, respecto de los cuales, no sólo se emiten requerimientos cuando se detectan incumplimientos de la obligación de presentar las correspondientes autoliquidaciones trimestrales, sino también cuando se detectan incumplimientos relativos, es decir ingresos inferiores a los esperados.

Con estos requerimientos se pretende atajar dos tipos de incumplimientos: la presentación de autoliquidaciones con ingresos

simbólicos o incluso con cuota cero; y el diferimiento de ingresos al cuarto trimestre del año.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente es consciente del carácter selectivo de este tipo de comprobaciones y de los controles que establece el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria; no obstante, el Consejo ha tenido constancia de determinadas quejas formuladas por contribuyentes que han recibido este tipo de requerimientos, en los que se ponían en duda la veracidad de los datos declarados o las operaciones o extremos comprendidos en la declaración considerados incorrectos por la Administración, sin que se les proporcionara más información al respecto.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente opina que el procedimiento de emisión de requerimientos a contribuyentes de especial seguimiento con ingresos trimestrales inferiores a los esperados debe ser reconsiderado para hacer correcto uso de las facultades de comprobación atribuidas a los órganos de Gestión Tributaria sin menoscabo de los derechos y garantías de los contribuyentes.

B) Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda y la Agencia Tributaria se analice la sustitución del procedimiento de “requerimientos a contribuyentes de especial seguimiento” que efectúen ingresos inferiores a los esperados, por un procedimiento de comprobación abreviada, que se inicie, en aplicación del artículo 123.2 de la Ley General Tributaria, con el requerimiento al contribuyente de los Libros registros de su actividad, en aquellos casos en que se detecten autoliquidaciones trimestrales respecto de las que existan indicios suficientes de que se ha producido un incumplimiento, facilitando con ello tanto la realización de las comprobaciones oportunas como el ejercicio por el contribuyente de los derechos que le asisten en los procedimientos de control desarrollados por los órganos de Gestión Tributaria.

C) Medidas

La Agencia Tributaria manifiesta que, puesto que la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, reconoce en sus artículos 35, 104, 109, 110, 121 y 123, facultades de comprobación a los órganos de la Administración Tributaria, las actuaciones llevadas a cabo contaban con cobertura normativa suficiente habiéndose determinado internamente que dichas actuaciones de ampliación o justificación de los datos declarados correspondían a los órganos de Gestión.

Por otro lado, el texto en vigor hasta el 31 de diciembre de 2001 del apartado 2 del artículo 123 de la Ley General Tributaria, impedía que los órganos de gestión requiriesen la aportación de libros registros en relación con las autoliquidaciones trimestrales a que se refiere el procedimiento controvertido, cuando no incorporaran solicitudes de devolución. Esa es la razón por la cual los requerimientos emitidos dejaban abierta la posibilidad de aportar cualquier justificante que el contribuyente considerase oportuno sin concretar ninguno en particular, lo que probablemente no facilitaba su comprensión.

Con la nueva redacción dada al artículo 123 por la Ley 24/2001, de 18 de diciembre, los órganos de gestión pueden realizar actuaciones de comprobación abreviada con requerimiento de registros y documentos, también cuando se trate de autoliquidaciones trimestrales a ingresar, a compensar, con cuota cero o correspondientes a períodos sin actividad.

En consecuencia, y de acuerdo con el sentido de la propuesta del Consejo de Defensa del Contribuyente, se han modificado los procedimientos y aplicaciones informáticas que los sustentan para que los requerimientos a contribuyentes de especial seguimiento que efectúen ingresos inferiores a los esperados en las autoliquidaciones trimestrales del ejercicio 2002 y siguientes, determinen, en su caso, el inicio de actuaciones de comprobación de los registros y documentos, suprimiéndose los antiguos requerimientos indeterminados.

Por otro lado, cabe señalar que el Proyecto de Ley General Tributaria y el texto finalmente aprobado, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que entrará en vigor el 1 de julio de 2004, incorpora una regulación sistemática y suficiente de la gestión tributaria con el objetivo declarado de garantizar la seguridad jurídica del contribuyente dotando de un adecuado respaldo normativo a las actuaciones de comprobación realizadas en el marco de la gestión tributaria. En esa línea, se regula extensamente el procedimiento de comprobación limitada, dejando claramente establecidas cuales son las facultades de la Administración tributaria en este procedimiento y cuales son sus límites

Propuesta 4/2002

Servicios de información y atención al contribuyente en el catastro

A) Motivación

El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha constatado la interposición de numerosas quejas relacionadas directa o indirectamente con las colas que se producen en las Oficinas del Catastro, específicamente en los servicios de información y atención al público.

Los motivos alegados en las mismas son, fundamentalmente, los tiempos de espera tan elevados que soportan los contribuyentes cuando acuden a solicitar alguna información, un certificado catastral o realizar cualquier trámite en las Gerencias territoriales del Catastro, sin que se pueda deducir del contenido de dichas quejas que exista una insuficiente información o deficiente atención en los Servicios, ya que las quejas que se encuadran en el concepto de información y atención, igualmente están relacionadas, no con la mala calidad de este servicio sino con los retrasos en recibir la información requerida.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente es consciente de que desde la Dirección General del Catastro, ante el aumento de servicios que presta, se han adoptado medidas para paliar la situación de las numerosas colas que se pone de manifiesto, como el establecimiento de la Línea Directa del o la posibilidad de concertar Cita Previa con las distintas dependencias, todo ello unido a medidas generales como la remisión de información a otras Administraciones o Instituciones, cuya disponibilidad hace innecesaria la presencia de los contribuyentes en las oficinas del Catastro.

Sin embargo, el Consejo considera que debido al número de quejas recibidas estas medidas podrían no ser suficientes, por lo que sería conveniente, a juicio del Consejo, un aumento del personal destinado a prestar esos servicios.

B) Propuesta

Que desde la Secretaría de Estado de Hacienda se adopten e impulsen las medidas necesarias para en el marco de la política de Recursos Humanos del Ministerio de Hacienda dotar a la Dirección General del Catastro del personal necesario al objeto de prestar un adecuado servicio de información y atención al contribuyente, cubriendo las vacantes si las hubiere y materializando las modificaciones de las relaciones de puestos de trabajo que sean precisas al efecto.

C) Medidas

La Secretaría de Estado de Hacienda y, en particular, la Dirección General de Catastro, es plenamente consciente de la importancia del problema señalado por el Consejo. Por esa razón se han puesto en marcha determinadas actuaciones y medidas que permiten paliar sus consecuencias, dentro de las cuales cabe mencionar las siguientes:

- Creación del Servicio telefónico de Línea Directa del Catastro, que además de facilitar información telefónica a los ciudadanos, evitándoles desplazamientos innecesarios, les permite concertar citas previas para ser atendidos de manera personalizada en las oficinas de la Gerencia Territoriales en consultas o cuestiones que requieran una atención más especializada.
- Formalización de Convenios de Colaboración y de Atención al Público con Entidades locales, de manera que dichas Administraciones, más cercanas a los ciudadanos, asumen la recepción de documentación, tramitación de determinados expedientes y la atención al público en materia propia de la gestión catastral.
- Colaboración con Notarios y Registradores de la Propiedad, que permite, en un importante número de transmisiones de dominio, eximir a los otorgantes de escrituras públicas de compraventa de bienes inmuebles de la obligación de presentar en el Catastro la correspondiente declaración.
- Remisión de información a distintas Administraciones Públicas o Instituciones, necesaria para la tramitación de determinados expedientes (gestión de la Política Agraria Común, concesión de ayudas, subvenciones, becas, etc.). Este procedimiento hace innecesario el desplazamiento de los ciudadanos a las oficinas del Catastro para solicitar los correspondientes certificados catastrales.
- Instalación de “sistemas electrónicos de gestión de espera y direccionamiento de los ciudadanos” en las oficinas de las Gerencias Territoriales, que permiten una mejor organización del servicio de atención al público y una gestión más eficiente los tiempos de espera.

No obstante, la configuración actual del Catastro lo convierte en un gran banco de datos a disposición del público y el ingente número de servicios prestados hace que el personal de atención al público adquiera una importancia capital y estratégica para conseguir una prestación de calidad.

A la vista de esas necesidades, la Comisión Ejecutiva Interministerial de Retribuciones acordó, con fecha 24 de octubre de 2002, una nueva Relación de Puestos de trabajo del personal funcionario de las Gerencias

del Catastro. Esta nueva relación pretende potenciar prioritariamente los puestos de trabajo destinados a los servicios de atención al público, diseñando una estructura organizativa coherente que permita prestar el servicio de información y atención al público con una mayor eficacia y calidad. Asimismo, se pretende motivar al personal para garantizar el cumplimiento de los objetivos estratégicos y singularmente, entre ellos, lo relacionado con la calidad de la atención al ciudadano.

Propuesta 5/2002

Modificación normativa en los impuestos sobre el valor añadido, sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades, en orden a la desaparición de la actual retención material de determinadas devoluciones tributarias

A) Motivación

El Consejo para la Defensa de los Contribuyentes ha venido manifestando su preocupación, de manera reiterada, por los retrasos en efectuar determinadas devoluciones, en particular en relación con el IVA.

Por otra parte, a juicio del Consejo, la regulación vigente en relación con la ordenación del pago de las devoluciones a los contribuyentes así como sobre la posibilidad de exigir por la Administración en determinados casos garantías suficientes con carácter previo a una liquidación administrativa, es excesivamente escueta o imprecisa. Por ello, sostiene que es necesario ofrecer a los contribuyentes la seguridad de que percibirán las devoluciones en el plazo establecido por la Ley y a la Administración Tributaria vías jurídicas que le permitan defender el interés de la Hacienda Pública frente a tramas o supuestos de riesgo cualificado o, simplemente, de fraude.

B) Propuesta

Que por la Secretaría de Estado de Hacienda se promuevan las modificaciones normativas necesarias en orden a la desaparición de la retención material de determinadas devoluciones a que se ha hecho referencia, a cuyo efecto se sugiere el posible texto alternativo de las normas a modificar.

1. Ley del IVA: Artículo 118. Práctica y garantías de las devoluciones

“*Uno.* La Administración Tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en el artículo 115 de esta Ley. La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo, excepto en los casos previstos en el apartado siguiente.

Dos. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este Capítulo¹. En particular, se exigirán dichas garantías en los siguientes casos de declaraciones-liquidaciones con solicitud de devolución:

1. Cuando se trate de sujetos pasivos que no han iniciado la realización habitual de operaciones sujetas o de reciente creación en general.
2. Solicitudes de sujetos pasivos cuando se compruebe que el Impuesto soportado no se ingresó.
3. Solicitudes de devolución de sujetos pasivos que actúan como intermediarios en operaciones de comercio intracomunitario.

De no prestarse la garantía solicitada, tampoco se devengarán intereses de demora aunque se excediera el plazo para efectuar la devolución. En todos los casos en que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

La garantía se devolverá si en el plazo de seis meses desde su prestación no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o de carácter judicial en relación con la devolución solicitada.”

2. Ley del IRPF: Artículo 85. Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar

“5. La Administración Tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en este artículo y en el 81. La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo.

6. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este artículo y en el 81. En particular, se exigirán dichas

¹ Texto vigente de este artículo.

garantías en los siguientes casos de autoliquidaciones con solicitud de devolución:

1. Cuando existan rendimientos de actividades económicas declarados inferiores al salario mínimo interprofesional durante los tres ejercicios anteriores.
2. Cuando se compruebe que no se produjo el previo ingreso de retenciones u otros pagos a cuenta.

De no prestarse la garantía solicitada, tampoco se devengarán intereses de demora aunque se excediera el plazo para efectuar la devolución. En todos los casos en que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

La garantía se devolverá si en el plazo de seis meses desde su prestación no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o de carácter judicial en relación con la devolución solicitada.

7. Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente artículo².

3. Ley del IS: Artículo 145. Devolución de oficio

“5.La Administración Tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en este artículo. La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo.

6. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este artículo. En particular, se exigirán dichas garantías en los siguientes casos de autoliquidaciones con solicitud de devolución:

1. Cuando la renta declarada durante los tres ejercicios anteriores sea inferior al salario mínimo interprofesional.
2. Cuando se compruebe que no se produjo el previo ingreso de las retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados o cuotas debidas por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

De no prestarse la garantía solicitada, tampoco se devengarán intereses de demora aunque se excediera el plazo para efectuar la devolución. En todos los casos en que la cantidad que se devuelva, previa liquidación

² Actual apartado 5 de este artículo.

administrativa, no coincida con la solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

La garantía se devolverá si en el plazo de seis meses desde su prestación no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o de carácter judicial en relación con la devolución solicitada.

7. Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente artículo³.”.

C) Medidas

El contenido de la propuesta 5/2002 ha de contemplarse teniendo en cuenta la gestión que realiza la Agencia Tributaria así como la Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, por la que se dictan instrucciones sobre el procedimiento de devolución de ingresos. Esta resolución regula los supuestos en que se producen incidencias que afectan al pago de la devolución, al importe líquido a satisfacer o a posibles retenciones, así como el proceso de ordenación y pago material. Así, se ha llegado a un procedimiento homogéneo tanto para el reconocimiento de obligaciones y propuestas de pago de devolución de ingresos indebidos, como para las devoluciones derivadas de las normas específicas de los distintos tributos, adecuando todos los procedimientos a los programas informáticos vigentes, de acuerdo con lo dispuesto en reglas 8 y 14 de la Instrucción de Contabilidad de los Tributos.

Por otro lado, cada vez en mayor medida, se está acortando el plazo para efectuar las devoluciones que solicitan los obligados tributarios. La Agencia Tributaria está empeñada en este esfuerzo si bien, ha de hacerse compatible ese objetivo con dos restricciones que no es posible desconocer:

- La salvaguarda del interés público, mediante la realización de las comprobaciones pertinentes.
- La eficiencia en la gestión de la tesorería pública

En relación con las propuestas normativas concretas planteadas por el Consejo, cabe decir lo siguiente:

1. Ley del IVA: Artículo 118: Práctica y garantías de las devoluciones

El Consejo para la Defensa del Contribuyente propone una nueva redacción del artículo 118 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), conforme a la cual la Administración tributaria deberá ordenar el pago de las

³ Actual apartado 5 de este artículo.

devoluciones acordadas en un plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo. Además, en relación con la posibilidad de que la Administración tributaria exija garantías previas a la devolución, se propone la mención expresa de algunos supuestos en que la citada garantía podrá ser exigida.

Esta Secretaría de Estado considera que establecer, una vez acordada la devolución, un plazo máximo de diez días para la ordenación del pago puede resultar imposible de cumplir a la vista del procedimiento material de ejecución de las devoluciones regulado en el marco de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las exigencias derivadas del crédito presupuestario disponible cada mes para atender al pago de las citadas devoluciones, cuestiones éstas que en absoluto deben verse condicionadas por la previsión normativa contenida en el artículo propuesto. Por tanto, esta Secretaría de Estado entiende que el plazo establecido en el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido es suficiente para que la Administración hagan efectivas las devoluciones.

Por otro lado, la exigencia de garantía como requisito previo al acuerdo de devolución debe entenderse como un aspecto procedimental diverso a la fase de ordenación del pago, que, por su naturaleza, va dirigido a garantizar el derecho del Tesoro Público en supuestos muy puntuales, resultando independiente de otros procesos dirigidos al cobro de las deudas que el sujeto pasivo mantenga con la Administración tributaria por la vía de la compensación del saldo a devolver por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Por otra parte, y siendo como es excepcional la solicitud de aportación de garantía para que se reconozca una devolución, no parece adecuado enunciar determinados supuestos a título ejemplificativo.

2. Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.1. Propuesta de modificación del apartado 5 del artículo 85 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

La propuesta de modificación del apartado 5 del artículo 85 comprende dos aspectos diferenciados:

Uno. "La Administración tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en este artículo y en el 81."

Esquemáticamente, el proceso de devolución de oficio regulado en el artículo 85 es el siguiente:

- En caso de declaraciones a devolver, la Administración dispone de un plazo de 6 meses para practicar liquidación provisional.
- La Administración devolverá de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada si no se hubiera practicado liquidación provisional en el plazo anteriormente señalado.
- Transcurrido dicho plazo sin que se ordene el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se devengarán intereses de demora a favor de éste.

En este contexto, se debe señalar la ambigüedad del mandato contenido en la norma que se propone, puesto que el término "organizará" no define de una forma precisa y concreta la actuación exigible a la Administración tributaria, ni la norma determina las consecuencias que se producirían en caso de incumplimiento. Se trata, más bien, de la aplicación a un caso particular de un principio general de funcionamiento de la Administración tributaria -observancia de plazos-, ya recogido suficientemente en otras normas. Por otro lado, ha de recordarse la mencionada Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, orientada precisamente a organizar ese procedimiento.

Dos. "La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo."

Respecto a esta propuesta, se ha de considerar la distinta naturaleza del acuerdo de devolución y de la ordenación del pago. Así, mientras que el acuerdo de devolución se adopta por órganos gestores conforme a criterios propios de la gestión tributaria, la orden de pago es competencia del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (competencia cuyo ejercicio ha sido objeto de delegación en el Director del Departamento de Administración Económica y Recursos Humanos), y se realiza atendiendo, entre otros, a criterios de gestión de tesorería. Por tanto, la fijación del plazo propuesto podría resultar difícilmente compatible con los criterios de gestión de tesorería que rigen la orden de pago.

En consecuencia, esta Secretaría de Estado no considera oportuna la realización de las modificaciones propuestas.

2.2. Propuesta de creación de un nuevo apartado 6 al artículo 85 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente propone que se faculte a la Administración tributaria para exigir a los contribuyentes la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución previstos en la Ley

del Impuesto estableciendo dos supuestos: rendimiento de actividades económicas inferiores a determinados parámetros y falta de ingreso previo de los pagos a cuenta.

Asimismo, la propuesta prevé que, de no prestarse la garantía solicitada, no se devengarán intereses de demora a favor del contribuyente, y que en caso de que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la cantidad solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

Esta Secretaría de Estado considera que la exigencia de garantías en los términos señalados, si bien supondría una más eficaz protección de los intereses de la Hacienda Pública, de igual modo redundaría en una mayor presión fiscal indirecta para los contribuyentes, así como en unos mayores costes administrativos de gestión tributaria.

Es preciso, por tanto, la ponderación de todos los intereses en juego. Teniendo en cuenta el elevado número de contribuyentes existentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que el importe de las solicitudes de devolución es relativamente bajo si la comparamos con otros impuestos, en particular con el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como lo gravoso que resultaría para el contribuyente tanto la pérdida del derecho al cobro de los intereses de demora, como del coste de la garantía en las condiciones expuestas, no parece necesario iniciar en este momento la modificación normativa propuesta por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, sin perjuicio de su toma en consideración de cara a ulteriores procesos de reforma de la Ley del Impuesto.

3. Ley del Impuesto sobre Sociedades

3.1. Propuesta de modificación del apartado 5 del artículo 145 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La propuesta de modificación del apartado 5 del artículo 145 comprende dos aspectos diferenciados:

Uno. "La Administración tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en este artículo.

Esquemáticamente, el proceso de devolución de oficio es el siguiente:

- En caso de declaraciones a devolver, la Administración dispone de un plazo de 6 meses para practicar liquidación provisional.

- La Administración devolverá de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada si no se hubiera practicado liquidación provisional en el plazo anteriormente señalado.
- Transcurrido dicho plazo sin que se ordene el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se devengarán intereses de demora a favor de éste.

En este contexto, se debe señalar la ambigüedad del mandato contenido en la norma que se propone, puesto que el término "organizará" no define de una forma precisa y concreta la actuación exigible a la Administración tributaria, ni la norma determina las consecuencias que se producirían en caso de incumplimiento. Se trata, más bien, de la aplicación a un caso particular de un principio general de funcionamiento de la Administración tributaria -observancia de plazos-, ya recogido suficientemente en otras normas. Por otro lado, ha de recordarse la mencionada Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, orientada precisamente a organizar ese procedimiento.

Dos. "La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo."

Respecto a esta propuesta, se ha de considerar la distinta naturaleza del acuerdo de devolución y de la ordenación del pago. Así, mientras que el acuerdo de devolución se adopta por órganos gestores conforme a criterios propios de la gestión tributaria, la orden de pago es competencia del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (competencia cuyo ejercicio ha sido objeto de delegación en el Director del Departamento de Administración Económica y Recursos Humanos), y se realiza atendiendo, entre otros, a criterios de gestión de tesorería. Por tanto, la fijación del plazo propuesto podría resultar difícilmente compatible con los criterios de gestión de tesorería que rigen la orden de pago.

En consecuencia, este Centro Directivo no considera oportuna la realización de las modificaciones propuestas.

3.2. Propuesta de creación de un nuevo apartado 6 al artículo 145 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente propone que se faculte a la Administración tributaria para exigir a los contribuyentes la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución previstos en la Ley del Impuesto estableciendo dos supuestos: renta declarada inferior a determinados parámetros y falta de ingreso previo de los pagos a cuenta o

las cuotas debidas por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

Asimismo, la propuesta prevé que, de no prestarse la garantía solicitada, no se devengarán intereses de demora a favor del contribuyente, y que en caso de que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la cantidad solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

Este Centro Directivo considera que la exigencia de garantías en los términos señalados, si bien supondría una más eficaz protección de los intereses de la Hacienda Pública, de igual modo redundaría en una mayor presión fiscal indirecta para los contribuyentes, así como en unos mayores costes administrativos de gestión tributaria.

Es preciso, por tanto, la ponderación de todos los intereses en juego. Teniendo en cuenta el número de contribuyentes existentes por el Impuesto sobre Sociedades, así como lo gravoso que resultaría para el contribuyente tanto la pérdida del derecho al cobro de los intereses de demora, como del coste de la garantía en las condiciones expuestas, no parece necesario iniciar en este momento la modificación normativa propuesta por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, sin perjuicio de su toma en consideración de cara a ulteriores procesos de reforma de la Ley del Impuesto.

Propuesta 6/2002

Delimitación en la aplicación del IVA y del ITP en las transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles

A) Motivación

El Consejo de Defensa del Contribuyente destaca como el funcionamiento de la Comisión Mixta para la Gestión Tributaria ha llevado a que desaparezcan casi totalmente los supuestos en los que se exigía simultáneamente IVA e ITP debido a que la Administración estatal y la autonómica habían actuado de forma descoordinada. No obstante, el Consejo considera que persisten determinadas situaciones que provocan quejas de los contribuyentes.

En ente sentido, el Consejo señala la imposibilidad, en algunas ocasiones, de ejecutar los acuerdos adoptados en el seno de la Comisión Mixta, una vez que se decide qué impuesto es el procedente. Las dificultades surgen especialmente cuando, después de acordar que el impuesto procedente es el ITPAJD, el adquirente, que ya ha soportado

previamente el IVA, no puede solicitar la devolución por falta de legitimación y/o por haber prescrito su derecho. De la misma forma, se han detectado también problemas cuando se llega a la conclusión de que el impuesto procedente es el ITPAJD pero ya ha transcurrido el plazo de prescripción del mismo.

B) Propuesta

Sin que quepa dar significado alguno al orden en que se exponen, las dos propuestas que se relacionan difieren esencialmente en el distinto mecanismo utilizado para obviar el problema planteado. La propuesta A) se basa en la imputación del pago hecho por uno de los dos impuestos al pago que se haya de realizar por el impuesto que definitivamente se deba ingresar. La propuesta B) se basa en situar el inicio del plazo para solicitar la devolución del impuesto declarado improcedente en el momento en que tal declaración se produce.

Ambas propuestas descansan sobre la base del enriquecimiento injusto que, obviamente, se produciría si los dos impuestos fueran ingresados definitivamente por el Estado, entendiéndose por tal el conjunto de las administraciones públicas que, en este caso, tienen atribuida potestades tributarias, y en la responsabilidad patrimonial que se derivaría del doble pago realizado por el contribuyente; efectos ambos que se producirían y que deben de evitarse cualquiera que sea el plazo que medie entre ambos pagos ya que sólo cuando se determina definitivamente el impuesto debido se puede entender producido el enriquecimiento y la responsabilidad patrimonial que de él pueda derivar.

En estas premisas deben encuadrarse las dos propuestas que a continuación se insertan.

A) IMPUTACIÓN DE PAGOS

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda y de los Centros directivos competentes en la materia se estudie la posible modificación de las normas que regulan el IVA en el sentido que se expone a continuación:

- a) La Ley debe establecer de forma clara que en ningún caso una misma operación pueda estar sujeta a IVA e ITP (TPO).
- b) Para evitar la doble imposición debe abrirse la posibilidad de imputar los pagos anteriormente realizados por IVA o ITP (TPO) al pago del impuesto que legalmente corresponde a la operación gravada.
- c) El repercutido debe de estar legitimado para pedir la devolución del IVA indebidamente pagado.

- d) El importe de la devolución al repercutido, debe alcanzar el total de la cantidad cuya repercusión se ha soportado, previa la oportuna comprobación administrativa.
- e) Los acuerdos de la Comisión Mixta de Coordinación deben revestir el carácter de acto administrativo debiendo notificarse éste a todas las partes interesadas a efectos de acomodación a él de las actuaciones administrativas que se sigan y de, en su caso, los recursos pertinentes.
- f) Para hacer posible la renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias debe estudiarse la posibilidad de considerar sujeto pasivo de este impuesto a quien ocasionalmente realiza una operación sujeta cuando el adquirente sea empresario sujeto pasivo del tributo.

B) DEVOLUCIÓN DE INGRESOS

Que por parte de la Secretaria de Estado de Hacienda y de los Centros directivos competentes en la materia se estudie la posible modificación de las normas afectadas en el sentido que se expone a continuación:

1. Cuando ya se haya satisfecho un impuesto por una determinada operación y otra Administración se disponga a liquidar un impuesto incompatible, debe establecerse que, desde que exista conocimiento de esta circunstancia:
 - a) Se suspenda el procedimiento de liquidación iniciado en segundo lugar.
 - b) Se suspenda el plazo de ingreso, sin garantía, en el caso de que se hubiere llegado a dictar la liquidación.
2. Acordada la suspensión, la Administración que pretende exigir el segundo impuesto comunicará esta circunstancia al Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria previsto en el artículo 65 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, a efectos de que se inicie el procedimiento previsto en el apartado 4º de dicho artículo.
3. El acuerdo del Consejo Territorial (adoptado inicialmente o, en su caso, tras el informe vinculante de la Dirección General de Tributos) determinará qué impuesto es el procedente, pudiéndose dar dos casos:
 - a) Que el impuesto procedente fuese el inicialmente exigido: en este caso, la segunda Administración actuante pondrá fin al procedimiento de liquidación o, si ya existiese liquidación, procederá a su anulación.
 - b) Que el impuesto procedente fuese el que se exige en segundo lugar: en este caso, el acuerdo del Consejo Territorial obligará a la

Administración que cobró el impuesto improcedente a devolver lo indebidamente ingresado.

En este último caso, es necesario introducir tres precisiones:

1. Aclarar el carácter ejecutivo del Acuerdo del Consejo Territorial, mejorando la redacción del artículo 65.4ª de la Ley 21/2001.

Dicho acuerdo obligará a la Administración que cobró el impuesto improcedente a devolver de oficio lo indebidamente ingresado. En todo caso, sería conveniente legitimar para solicitar la devolución a los interesados que, sin ser sujetos pasivos, hayan soportado la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando este impuesto sea el que se pagó indebidamente.

La devolución quedará condicionada a que se demuestre que efectivamente se pagó dicho impuesto y, en caso del IVA, que no ha sido deducido o devuelto.

2. Introducir una regla especial en el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido para que, en estos casos, empiece a computarse desde la fecha de la resolución del Consejo.
3. Establecer que una vez realizada la correspondiente devolución podrá reanudarse el procedimiento iniciado por la segunda Administración actuante.

C) Medidas

La coordinación en materia de IVA-ITP se viene desarrollando en el ámbito de todas las Comunidades y Ciudades Autónomas, salvo Canarias, a través de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, en los que existen las Comisiones Técnicas de Relación, creadas en el año 1999 en cumplimiento de lo establecido en el documento “Coordinación entre la AEAT y las Administraciones tributarias de las Comunidades y Ciudades Autónomas en materia de IVA e ITP”, que fue aprobado en sesión de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria en fecha de 24 de marzo de 1999. Estas Comisiones Técnicas de Relación son de composición mixta AEAT-Administración autonómica y viene desarrollando sus trabajos de coordinación actuando como un importante cauce de relación entre las administraciones implicadas.

Como destaca el Consejo de Defensa del Contribuyente, el funcionamiento de la Comisión Mixta para la Gestión Tributaria ha llevado a que desaparezcan casi totalmente los supuestos en los que se exigía

simultáneamente IVA e ITP debido a que la Administración estatal y la autonómica habían actuado de forma descoordinada.

No obstante, subsisten determinadas situaciones que generan problemas y quejas de los contribuyentes. El Consejo plantea dos vías de solución cuyos planteamientos básicos pueden resumirse así:

Imputación de pagos. Se trataría de que el pago realizado por el contribuyente por una de las dos figuras impositivas (IVA o ITP), pudiera imputarse al pago de la otra si finalmente se estableciera que era la que legalmente correspondía aplicar a la operación gravada.

Devolución de ingresos. Consistiría en evitar que una vez liquidado un impuesto se produzca una segunda liquidación por parte de otra Administración o, en todo caso, que haya obligación de hacer un segundo ingreso. Para ello, una vez detectado el posible conflicto, se suspendería el procedimiento de liquidación iniciado en segundo lugar o el plazo de ingreso, hasta que el Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria se pronuncie, con carácter ejecutivo, sobre cuál es el impuesto aplicable y establezca las consecuencias pertinentes.

Esta Secretaría de Estado entiende que las dos líneas planteadas no son incompatibles entre sí y que ambas contienen elementos muy útiles para la definitiva configuración de la solución a este problema. El criterio de esta Secretaría de Estado es el de propugnar la solución que origine menos perjuicios al contribuyente que soporta pasivamente un problema de coordinación entre Administraciones.

En ese sentido, se ha incorporado al Proyecto de Ley General Tributaria, y, finalmente, a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que entrará en vigor el 1 de julio de 2004, la siguiente disposición, artículo 62, apartado 8:

“El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos

Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas”.

Esta disposición permite dar una solución general para todos los posibles supuestos de duplicidad impositiva, particularmente para los que se plantean entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si bien es evidente que es necesario llevar a cabo el desarrollo reglamentario que concrete los mecanismos de resolución del conflicto y, en su caso, de compensación entre las Administraciones implicadas.

Además, cabe señalar que el artículo 67, relativo al cómputo de los plazos de prescripción, incorpora otra novedad en su apartado 1, estableciendo un caso especial de la siguiente manera:

“En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.”

Es decir, esta disposición evita que el contribuyente se vea perjudicado por haber prescrito sus derechos en relación con la deuda que satisfizo en primer lugar de forma indebida, otro de los problemas apuntados por el Consejo de Defensa del Contribuyente.

Propuesta 7/2002

Separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias

A) Motivación

El artículo 34.1 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establece que la imposición de sanciones tributarias se ha de realizar en expediente distinto o independiente del que se instruye para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, en el que se debe dar audiencia al interesado.

El Consejo de Defensa del Contribuyente considera que de la regulación de este precepto cabe deducir que la separación de estos procedimientos no se configura como un mandato taxativo, sino como una posibilidad entre otras más.

Partiendo de la idea de que la separación de los procedimientos está pensada, básicamente, para los casos en que el sancionador se incoa por la apreciación de una infracción tributaria grave consistente en dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria, el Consejo realiza una propuesta de modificación normativa en relación con los siguientes aspectos:

- Momento y forma en que debe adoptarse el acuerdo de apertura e iniciación del procedimiento sancionador.
- Conveniencia de que ambos procedimientos se instruyan por órganos distintos.
- La incorporación formal al procedimiento sancionador de actuaciones y pruebas obtenidas en el procedimiento de comprobación tributaria.
- La acumulación de los recursos de revisión cuando se impugna la liquidación y la sanción tributarias.

B) Propuesta

Que por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda se procure una propuesta de modificación de los artículos 49.2, letra j); 63, bis, apartados 2, 3 y 4; y 29.3 del Real Decreto 939/1986 que regula el Reglamento de la Inspección de los Tributos, así como de los artículos 34 y 35.3 del Real Decreto 1930/1998 que desarrolla el reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora en el orden tributario, así como del artículo 65 de la Ley General Tributaria, en el sentido que se indica seguidamente:

- a) Para que el artículo 49.2, letra j), del RD 939/1986, determine expresamente que en las actas se hará constar si concurren o no, los motivos para la apertura de procedimiento sancionador.
- b) Para que el artículo 63 bis, apartados 2, 3 y 4, quede redactado en tales términos que disocien el órgano que ha instruido el procedimiento de comprobación y liquidación de aquél otro que debe instruir el procedimiento sancionador.
- c) Para que el artículo 29.3 del RD 939/1986 indique expresamente que el acto de incorporación formal al procedimiento sancionador de las actuaciones seguidas en el procedimiento de comprobación y liquidación tributaria, no implicará ningún juicio de valor sobre el grado de imputabilidad de culpa al presunto infractor.
- d) Para que el artículo 35.3 del RD 1930/1998 prevea la simultaneidad de recursos frente al acto de liquidación y frente a la sanción tributaria de forma optativa para el contribuyente.

C) Medidas

La propuesta del Consejo, concretada en cuatro puntos, versa sobre cuestiones que surgen en el ámbito sancionador, con referencia al procedimiento de comprobación e investigación que desarrolla la Inspección de los Tributos, así como sobre cuestiones que también afectan al ámbito de Gestión Tributaria.

La oportunidad de modificar los artículos de los Reglamentos citados debe ser ponderada teniendo en cuenta el Proyecto de Ley General Tributaria, finalmente aprobado como Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que entrará en vigor el 1 de julio de 2004, que dará lugar a un nuevo desarrollo reglamentario. Asimismo, y como veremos a continuación, algunas de las modificaciones sugeridas han sido incorporadas a la propia Ley General Tributaria (LGT).

a) Se propugna, en primer término, una modificación del Reglamento de la Inspección para se establezca la obligación de que en las actas se haga constar si concurren o no, los motivos para la apertura de procedimiento sancionador.

El Proyecto de LGT, y la Ley finalmente aprobada, incorpora una regla en el sentido apuntado en la propuesta, ya que su artículo 153, al fijar cuál debe ser el contenido de las actas, establece lo siguiente:

“g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario de indicios de la comisión de infracciones tributarias.”

Ha de resaltarse que la circunstancia anterior en modo alguno condiciona el desarrollo del procedimiento sancionador que es un procedimiento independiente y separado. El señalamiento de la “existencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias” no implica la formulación de juicios de valor sobre la existencia de infracciones, que es el objeto propio del procedimiento sancionador, tal y como el Consejo recuerda en el punto 2 de su propuesta.

b) En segundo lugar, se propone una modificación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos para disociar el órgano que instruye el procedimiento de comprobación y liquidación de aquél otro que debe instruir el procedimiento sancionador.

En este caso, dado que el Informe para la Reforma de la LGT aconseja la regulación de los órganos competentes a través de normas reglamentarias, el Proyecto de LGT no incluyó la cuestión a que se refiere la propuesta, sin perjuicio de que las normas reglamentarias que se aprueben tras la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria valoren que no sean instructores del procedimiento sancionador los mismos

órganos administrativos que hayan desarrollado el procedimiento de inspección tributaria.

No obstante, dado que al procedimiento de comprobación y al sancionador les son aplicables criterios diferentes, el hecho de que la tramitación sea realizada por el mismo órgano no supone, en opinión de esta Secretaría de Estado, una quiebra de la garantía de objetividad e imparcialidad en la tramitación del expediente sancionador que es lo que busca la norma al establecer la separación de los procedimientos. En la comprobación, se siguen criterios objetivos tendentes a verificar la correcta aplicación de la normativa, mientras que en el ámbito sancionador prima con singular evidencia el análisis de la concurrencia de culpabilidad en el sujeto infractor. Por ello, esta Secretaría de Estado considera que no debe existir inconveniente para que un mismo órgano pueda tramitar ambos procedimientos, respetando en cada uno de ellos los principios que le resultan de aplicación.

En consecuencia, será necesario ponderar las ventajas que pudieran derivarse de la separación orgánica de quienes instruyen ambos procedimientos con un análisis realista de los medios disponibles en la Administración tributaria y de las posibles dilaciones que esa separación orgánica pudiera provocar en la ultimación del procedimiento sancionador.

c) El Consejo propone en tercer lugar una modificación reglamentaria que permita garantizar que el acto de incorporación formal al procedimiento sancionador de las actuaciones seguidas en el procedimiento de comprobación y liquidación tributaria, no implicará ningún juicio de valor sobre el grado de imputabilidad de culpa al presunto infractor.

Respecto a esta cuestión, el Proyecto de Ley General Tributaria, y la Ley finalmente aprobada, recoge la propuesta formulada, ya que en relación con el procedimiento sancionador, artículo 210, apartado 2, señala de forma escueta que los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

d) Finalmente, el Consejo propone otra modificación reglamentaria que prevea la simultaneidad de recursos frente al acto de liquidación y frente a la sanción tributaria de forma optativa para el contribuyente.

En este caso, el Proyecto de Ley General Tributaria, así como, de nuevo, la Ley finalmente aprobada, establece en su artículo 212, apartado 1, que el acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de

recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria se acumularán ambos recursos y reclamaciones.

Es decir, se garantiza la posibilidad de impugnación independiente de la resolución del procedimiento sancionador. Si además se hubiera deducido otro recurso frente a la liquidación de la cuota, interese y recargos, se establece la acumulación de ambas reclamaciones en aras de una mayor rapidez y agilidad en la resolución de los mismos.



MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA