

MANUAL de SUPERVIVENCIA del CONTRIBUYENTE

*(Guía práctica para relacionarse
con Hacienda)**

*Elaborado por el departamento fiscal de
Caldevilla & Asociados*

**Actualizada con los últimos cambios recién introducidos
por la Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria*

inversión

INDICE

INTRODUCCION	9
CONSIDERACIONES PREVIAS	11
1. LA RECAUDACION DE LOS TRIBUTOS EN VIA VOLUNTARIA	13
1. ¿Qué es una liquidación?	15
2. ¿Cuándo una liquidación es provisional?	15
3. ¿Cuándo una liquidación es definitiva?	16
4. ¿Qué son las liquidaciones paralelas? ¿Son legales?.....	16
5. ¿Qué diferencia hay entre una liquidación y una autoliquidación?	17
6. ¿Puede el contribuyente rectificar una auto- liquidación si advierte un error que le perjudica? ...	18
7. ¿Qué pasa si el contribuyente presenta voluntariamente una autoliquidación fuera del plazo reglamentario?	18
8. ¿Qué pasa si la autoliquidación se presenta dentro de plazo, pero sin realizar el ingreso?	19
9. ¿Qué son las declaraciones complementarias?	19
10. ¿Cuándo se pagan los impuestos en periodo voluntario?	20
11. ¿Qué pasa si se ha ingresado indebidamente de más? ¿Cabe solicitar de la administración su devolución? ¿Cuándo? ¿En qué supuestos?	21
12. ¿Puede solicitarse la compensación de impuestos?	22
2. LA RECAUDACION DE LOS TRIBUTOS EN VIA EJECUTIVA	23
1. ¿En qué consiste el procedimiento de apremio? ...	25
2. ¿Cuándo se produce el inicio de la vía de apremio?	26
3. ¿Qué son la providencia de apremio y los certificados de descubierta?	27
4. ¿Qué es el recargo de apremio?	27

5. ¿Puede exigirse el recargo de apremio sin que se haya notificado al contribuyente la previa providencia de apremio?	28
6. ¿Puede recurrirse una providencia de apremio? ¿Qué motivos de impugnación pueden alegarse?	28
7. ¿Puede recurrirse el procedimiento de apremio alegando motivos de fondo?	29
8. ¿Ante quién y en qué plazos puede recurrirse la providencia de apremio?	30
9. ¿Es preciso avalar para que se suspenda la ejecución del acto administrativo?	31
10. ¿Qué plazos hay para pagar la deuda apremiada? ...	31
11. ¿Cómo se inicia el embargo de bienes? ¿Qué bienes pueden embargarse?	32
12. ¿Pueden embargarse saldos de cuentas bancarias? ¿Existe algún límite?	33

3. LA COMPROBACION E INVESTIGACION DE LOS SUJETOS PASIVOS	35
1. ¿Qué es la Inspección de los Tributos?	37
2. ¿Cómo empieza una inspección?	38
3. ¿Qué efectos produce el comienzo de la inspección?	38
4. ¿Cómo se desarrolla una inspección? ¿Qué sucede si se suspenden las actuaciones durante más de seis meses?	39
5. ¿Cuál es la posición del contribuyente frente a la inspección?	40
6. ¿Cómo se documentan las actuaciones inspectoras?	41
7. ¿Qué clases de actas de inspección existen?	43
8. ¿Cuáles son las consecuencias de firmar en conformidad o disconformidad?	44
9. ¿Puede una inspección imponer sanciones?	46
10. ¿Cómo se gradúan las sanciones?	48
11. ¿Qué normativa se aplica a las inspecciones cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria?	49

4. LAS VIAS DE RECURSO CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACION 51

1. ¿Qué clases de recursos pueden interponerse contra las liquidaciones giradas por la Administración? 53
2. ¿En qué consiste el recurso de reposición? 53
3. ¿En qué consiste la reclamación económico-administrativa? 55
4. ¿Es aconsejable interponer un recurso de reposición o es mejor acudir directamente al Tribunal Económico-Administrativo? 57
5. ¿En qué consiste el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central? 57
6. ¿En qué consiste el denominado recurso de revisión? 58
7. ¿Se necesita abogado o procurador para interponer un recurso en vía administrativa? 59
8. ¿En qué consiste el silencio administrativo? 60
9. ¿Se suspende la ejecución del acto administrativo cuando se recurre? 61
10. ¿Qué es el recurso contencioso-administrativo?
¿Cuál es el procedimiento a seguir en primera o única instancia? 62
11. ¿Son recurribles las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia o por la Audiencia Nacional? 65
12. ¿Es necesaria la intervención de abogado o procurador en el recurso contencioso-administrativo? 65
13. ¿Existe alguna especialidad en materia de tributación local? 65

5. EL APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS 67

1. ¿En qué consiste y qué deudas pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento? 69
2. ¿Hay algún plazo para pedir un aplazamiento o fraccionamiento? 69
3. ¿Cuál es el contenido del escrito de petición y qué efectos produce su presentación? 70

4. ¿Hay que garantizar? ¿Qué clase de garantía hay que aportar?	70
5. ¿Hay que pagar algún recargo?	71
6. ¿Suele Hacienda conceder aplazamientos o fraccionamientos?	72
7. ¿Existe alguna especialidad que afecte al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?	73
8. ¿Qué sucede si Hacienda no concede el aplazamiento o fraccionamiento solicitado?	74
9. ¿Y si se concede pero el contribuyente no paga?	74

6. LA NOTIFICACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA ... 77

1. ¿Qué trascendencia tiene la notificación en el ámbito tributario?	79
2. ¿Qué requisitos debe contener una notificación para que sea válida en derecho?	79
3. ¿Cómo debe practicarse una notificación?	80
4. ¿En qué consisten las notificaciones colectivas de liquidaciones tributarias y en qué casos pueden producirse?	81

7. LA PRESCRIPCION 83

1. ¿En qué consiste la prescripción y qué derechos pueden prescribir?	85
2. ¿Cuál es el plazo de prescripción y cómo se computa?	85
3. ¿Puede interrumpirse la prescripción? ¿Qué efectos tiene?	86

8. LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS 89

1. ¿En qué consisten las consultas tributarias?	91
2. ¿Quién puede presentar una consulta? ¿Ante quién? ¿Qué requisitos debe contener? ¿Cuándo debe presentarse? ¿Cuánto tarda la Administración en resolver?	91
3. ¿Qué efectos tiene la contestación emitida por la Administración?	92

9. EL DELITO FISCAL	95
1. ¿Cuándo hay delito fiscal?	97
2. ¿Qué diferencias hay entre delito fiscal y las infracciones administrativas?	98
10. LA DEBIL POSICION DEL CONTRIBUYENTE EN MATERIA TRIBUTARIA. ALGUNOS CASOS FRECUENTES DE INSEGURIDAD JURIDICA, DISFUNCIONES Y ABUSOS DE PODER	101
1. La imposición indiscriminada de sanciones	103
2. La reducción de sanciones en actas firmadas en conformidad	103
3. La elevada cuantía de los ingresos a cuenta y el retraso en las devoluciones	104
4. Notificaciones tendentes a interrumpir el plazo de prescripción	105
5. Los distintos criterios de valoración que siembran nuestro sistema tributario y la comprobación de valores	106
6. Complejidad de las normas tributarias. Régimen de autoliquidaciones	107
7. Irregularidades en el procedimiento de apremio	109
8. Envío indiscriminado de cartas a los contribuyentes	110
9. Limitación de los medios de garantía para la suspensión de los actos administrativos	110
11. MODELOS DE ESCRITOS	113

INTRODUCCION

Cuando la revista **INVERSION** nos propuso colaborar en la preparación de este **Manual** nos asaltaron mil dudas sobre su enfoque y alcance. Nos parecía difícil abarcar, en unas cuantas páginas, materia tan amplia y compleja como la que su título sugiere y tampoco era sencillo cohesionar un rosario de cuestiones tan dispares como las que aquí se abordan. El miedo a dejar algunas de ellas en el tintero o a tratarlas con cierta superficialidad, ha sido una constante en el transcurso de nuestro trabajo.

Si teníamos claro, sin embargo, que el **Manual** debía enfocarse como un conjunto de preguntas (a la postre, más de ochenta), en las que el lector pudiera encontrar respuesta a problemas concretos, lo que exigía segmentar, con cierta lógica, cada una de las materias, en pequeños compartimentos. Pese a ello, la estrecha relación entre los distintos apartados y el deseo de evitar repeticiones innecesarias, nos ha obligado a hacer continuas referencias a otras partes del **Manual** que, sin duda, hacen más llevadera su lectura.

En cualquier caso, no hemos pretendido diseccionar el panorama impositivo español, mediante la clasificación y análisis de los diferentes impuestos que integran nuestro sistema tributario. El objetivo, por contra, ha sido adentrarnos en la otra cara del sistema, es decir, en los diferentes procedimientos de **gestión tributaria** y **revisión de los actos administrativos**, abordando así aspectos de general aplicación, que ayuden al lector a comprender su relación con la **Administración Tributaria**.

Cierto es que resumir una materia tan amplia, recogiendo, además las novedades de la recién aprobada modificación parcial de la **Ley General Tributaria**, nos ha impedido, en ocasiones, analizar en profundidad todos los aspectos inherentes a la misma. Podrá, sin duda, el lector acceder a magníficos "**manuales tributarios**", en los que encontrará una orientación más completa, sistemática y académica de las materias que aquí se tratan. Nosotros, sin embargo, no hemos deseado ser académicos, ni mucho menos exhaustivos, sino llegar al lector de la forma más directa y sencilla posible, dentro de los márgenes que las limitaciones de espacio y una materia tan técnica y fría permiten. En esta línea, hemos huido de los **tecnicismos** que podían sustituirse por otros conceptos, tal vez menos rigurosos desde la óptica de la técnica tributaria, pero sin duda más fácilmente comprensibles y, por tanto, más cercanos al lector.

En suma, hemos tratado de ceñirnos a la línea que inspira el semanario **INVERSION**, preparando un **Manual práctico**, que sirva para facilitar las relaciones del lector con **Hacienda**. Cómo se pagan los **impuestos**, cómo se reclama contra una **liquidación**, cómo actúa la **inspección**, cómo puede solicitarse la **devolución** por ingresos indebidos, cómo **aplazar** el pago de las deudas tributarias, qué **riesgos** existen en caso de incumplimientos tributarios, etc... En definitiva, **cuál es la posición del Contribuyente frente a Hacienda**.

Junto a comentarios, más o menos “asépticos”, sobre la normativa actual, nos hemos tomado la libertad de recoger algunos supuestos de **irregularidades administrativas** o, en algunos casos, lagunas y, a nuestro juicio, **deficiencias legislativas**, que hemos ido constatando como fruto de nuestra experiencia profesional. Con ello, pretendemos aportar nuestro “granito de arena” al objetivo de lograr **un sistema tributario más justo y eficaz**.

Finalmente, el contenido, eminentemente práctico del **Manual**, obligaba a incluir algunos **modelos de escritos**, los más habituales, con algunas notas marginales aclaratorias que permitan su adaptación al caso concreto.

Quedaremos satisfechos si el **Manual** sirve al lector, siquiera mínimamente, para desbrozar los complejos entresijos del procedimiento tributario español.

Carlos Sánchez Ocaña
Iván López-Chicheri
Departamento Fiscal de Caldevilla & Asociados

CONSIDERACIONES PREVIAS

La **Administración Tributaria** se encuadra dentro de lo que se ha venido a denominar el **Estado de Derecho**, inspirado en los principios básicos de **legalidad** e **igualdad**.

Pese a ello, la **Administración**, por su condición de tal, está dotada de ciertos privilegios y garantías frente a los **contribuyentes**.

En unos casos, tales **privilegios** están plenamente justificados en atención a la posición que ocupa frente a los ciudadanos (preferencias en el cobro de créditos frente a otros acreedores, **efectividad** y ejecución de los actos administrativos, etc....).

Sin embargo, en otros casos tales privilegios pueden poner en tela de juicio la pretendida situación de igualdad, en la relación **Administración / Contribuyentes**, aunque cierto es que, en muchos de ellos, el desequilibrio es fruto del irregular funcionamiento de la **Administración tributaria**.

Así, sin ánimo de hacer un análisis exhaustivo de la cuestión, cabe apuntar las siguientes situaciones “**irregulares**”:

a) El severo régimen “**cuasisancionador**” que se aplica a los ingresos realizados **fuera de plazo**, por parte de los **contribuyentes**, frente a la ligereza y escasa diligencia con que la **Administración** resuelve los expedientes de **devolución de “ingresos indebidos”**.

b) La práctica generalizada de realizar **ingresos a cuenta**, en un importe que, normalmente, excede la **deuda tributaria final**, dando origen a **tardías devoluciones**, con un perjuicio financiero claro para el **contribuyente**.

c) La distinta cuantificación de los **intereses de demora**, dependiendo de quien sea el acreedor, si **Administración** o **contribuyente**.

d) La **demora en la tramitación** y resolución de los **expedientes administrativos**, con un sistemático incumplimiento de los plazos previstos en las Leyes, frente a las consecuencias “irreparables” que para los **contribuyentes** se derivan del incumplimiento equivalente.

e) La práctica de **embargos indiscriminados**, carentes de las debidas garantías.

f) La generalización de las denominadas “**autoliquidaciones**”, que exigen del **contribuyente** un profundo conocimiento de una materia tan compleja como la tributaria, frente a la rigurosa y, por qué no decirlo, prepotente actuación “a posteriori” de la **Administración**.

g) Las exorbitantes facultades que la Ley concede a la **Administración** para **obtener información** de terceros, muchas veces por asuntos sin

trascendencia tributaria, y que, en ocasiones, trasgreden el **derecho a la intimidad**.

h) La existencia de unos **Tribunales Económico-Administrativos** que, bajo el ropaje del término “tribunal”, se integran dentro del propio **Ministerio de Hacienda** y que deben resolver las reclamaciones planteadas por los **contribuyentes**, con carácter previo a la vía judicial. La sistemática demora en la resolución de las reclamaciones y la ausencia de verdaderas **garantías de imparcialidad**, suponen un obstáculo al acceso inmediato a los **Tribunales de Justicia**, independientes del poder ejecutivo.

i) La extendida práctica de los **actos previos de inspección** que, teóricamente, implican una interrupción del período de prescripción, que atenta claramente contra unas elementales garantías del contribuyente.

En definitiva, la **complejidad del sistema tributario** y el funcionamiento, en ocasiones irregular, de la **Administración**, exigen abordar en profundidad una **reforma tributaria**, que permita establecer un marco de garantías, derechos y obligaciones de los **contribuyentes**, en un razonable plano de igualdad, con los derechos y garantías de la **Administración**. Dicha reforma debería, por otra parte, establecer los medios adecuados para corregir, con la necesaria eficacia, las “irregularidades” de la **Administración** en la gestión de los tributos.

1.

LA RECAUDACION DE LOS TRIBUTOS EN VIA VOLUNTARIA

- 1. ¿Qué es una liquidación?
- 2. ¿Cuándo una liquidación es provisional?
- 3. ¿Cuándo una liquidación es definitiva?
- 4. ¿Qué son las liquidaciones paralelas? ¿Son legales?
- 5. ¿Qué diferencia hay entre una liquidación y una autoliquidación?
- 6. ¿Puede el contribuyente rectificar una autoliquidación si advierte un error que le perjudica?
- 7. ¿Qué pasa si el contribuyente presenta voluntariamente una autoliquidación fuera del plazo reglamentario?
- 8. ¿Qué pasa si la autoliquidación se presenta dentro de plazo, pero sin realizar el ingreso?
- 9. ¿Qué son las declaraciones complementarias?
- 10. ¿Cuándo se pagan los impuestos en periodo voluntario?
- 11. ¿Qué pasa si se ha ingresado indebidamente de más?
¿Cabe solicitar de la Administración su devolución?
¿Cuándo? ¿En qué supuestos?
- 12. ¿Puede solicitarse la compensación de impuestos?

1. La recaudación de los tributos en vía voluntaria

1.1. ¿Qué es una liquidación?

La gestión de los tributos se inicia, normalmente, con la **declaración (autoliquidación)**, que formula el **contribuyente**, y finaliza con la **liquidación**, que practica la **Administración** o, en otro caso, cuando transcurre el período de prescripción.

Aunque nuestro ordenamiento tributario no define el concepto de **liquidación**, puede decirse que, en sentido estricto, es el acto administrativo de **aplicación del tributo**, por virtud del cual la **Administración** determina, con carácter provisional o definitivo, el importe de la deuda tributaria que corresponde pagar al **contribuyente**. La **liquidación** pone fin al procedimiento de gestión y, si se notifica debidamente, obliga al **contribuyente** a pagar la deuda tributaria.

Nuestro ordenamiento fiscal ha generalizado la práctica de las denominadas **autoliquidaciones**. Sin embargo, por liquidación ha de entenderse, única y exclusivamente, la que practica la **Administración** y no otra cosa.

Al practicar liquidaciones, la **Administración** no está obligada a ajustarse a los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones, pero sí a proceder a su **notificación**, expresando sus elementos esenciales, los medios de impugnación contra las mismas y el lugar, plazo y forma de pago de la **deuda tributaria**. Además, si la liquidación implica un aumento de la **base declarada** por el **contribuyente**, dicho aumento debe serle también notificado, con indicación concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motivan (ver apartado 6.2).

1.2. ¿Cuándo una liquidación es provisional?

Cualquier **liquidación** que no tenga el carácter de **definitiva** (ver apartado siguiente), merece la calificación de “**provisional**”, sea a cuenta, complementaria, caucional, parcial o total. En particular, la **Ley** faculta a la **Administración** a girar liquidaciones provisionales en los siguientes casos:

a) Cuando el **contribuyente** haya presentado una declaración por un impuesto concreto, y siempre de acuerdo con los datos consignados en tales declaraciones y en los justificantes presentados con la declaración requeridos por la **Administración**.

b) Cuando la **Administración** tenga pruebas suficientes que pongan de manifiesto la realización de un **hecho imponible no declarado** por el **contribuyente**.

c) Cuando un **contribuyente** haya solicitado la **devolución** y el **importe de la devolución** concedida por la **Administración** no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo.

1.3. ¿Cuándo una liquidación es definitiva?

Una **liquidación** tiene la consideración de **definitiva** en los dos siguientes supuestos:

a) Cuando se practica **previa comprobación** administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no **liquidación provisional**. Así, por ejemplo, la derivada de un acta definitiva de inspección, por cualquiera de los impuestos.

b) Cuando no ha sido **comprobada** dentro del plazo previsto en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción. Por ejemplo, acordada, en el **IRPF**, la devolución solicitada por el **contribuyente** (lo que implica la práctica de una liquidación provisional), esa **liquidación provisional** se “convierte” en **definitiva**, si la **Administración** no realiza la comprobación del impuesto, dentro de los **cinco años** siguientes al día en que venció el plazo para presentar la correspondiente declaración.

La diferencia fundamental entre las **liquidaciones provisionales** y las **definitivas** es que éstas últimas, salvo en determinados supuestos de carácter muy excepcional, no pueden ser objeto de modificación, mientras que las **provisionales** sí permiten nuevos pronunciamientos por parte de la **Administración**.

1.4. ¿Qué son las liquidaciones paralelas? ¿Son legales?

Las liquidaciones paralelas son **liquidaciones provisionales** que practican los órganos gestores de la **Administración Tributaria** (no la **inspección**), como consecuencia de una **comprobación**, meramente **formal**, de las declaraciones que formulan los sujetos pasivos.

Se les llama **liquidaciones paralelas** porque reflejan, por una parte, los **datos** consignados por el **contribuyente** en su declaración y, por otra y en paralelo, las **correcciones** que efectúa la **Administración**. Los tribunales han exigido que la **liquidación paralela** contenga los “**elementos esenciales**” que permitan al **contribuyente** conocer, de forma clara, sencilla e inteligente, los hechos y elementos adicionales que motivan la **liquidación**, lo cual no siempre se cumple.

Las “**paralelas**” han sido frecuentemente criticadas, entre otras razones,

por su pretendida **falta de cobertura legal** y por las escasas garantías de **seguridad jurídica** para los **contribuyentes**. La reciente **Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria**, regula, con un mayor rigor y detenimiento y concede plena carta de legalidad a las **liquidaciones “paralelas”** –sin utilizar tal denominación–.

Tales **liquidaciones paralelas** se engloban dentro de las **liquidaciones provisionales** referidas en el apartado 1.2 a) anterior. Para practicar tales liquidaciones, los **órganos de recaudación** de la **Administración** pueden llevar a cabo las **actuaciones de comprobación** abreviada que sean necesarias. Pero en ningún caso tales actuaciones pueden extenderse al examen de la **documentación contable** de actividades empresariales o profesionales, dado que dicha labor compete, única y exclusivamente, a los **órganos de Inspección**.

En todo caso –y esto es una grata novedad introducida por la **Ley de Reforma-**, antes de dictar una **“paralela”**, la **Administración** deberá poner de manifiesto al **contribuyente afectado** el **expediente administrativo**, para que en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, pueda alegar y presentar documentos y justificaciones en **defensa de sus intereses**.

1.5. ¿Qué diferencia hay entre una liquidación y una autoliquidación?

La diferencia fundamental entre ambos conceptos radica en que la **liquidación**, ya sea provisional o definitiva, se practica por la **Administración Tributaria** y, como tal, constituye un **acto administrativo**. Por el contrario, la **autoliquidación**, también denominada **declaración-liquidación**, la practica el propio **contribuyente**. Aunque es un acto de aplicación y cálculo del tributo, no es un acto administrativo.

En definitiva, la **autoliquidación** implica no sólo una declaración, formulada por el **contribuyente**, sino también el **cálculo e ingreso del impuesto** que de la misma se deriva.

Sin embargo, conviene precisar que el hecho de que la **Administración** acepte los ingresos derivados de las **autoliquidaciones** de los contribuyentes, no convierte esa aceptación en una **liquidación**, ni **provisional**, ni de otro tipo, sino que constituye una mera **actividad de caja**.

La práctica totalidad de los tributos **estatales** se gestionan en régimen de **autoliquidación**, al haber trasladado nuestro ordenamiento fiscal al propio **contribuyente** la obligación de calcular (**autoliquidar**) la deuda que le corresponde satisfacer. En este sentido, la única particularidad reside en el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, en el que el régimen de **autoliquidación** no es obligatorio, sino optativo.

1.6. ¿Puede el contribuyente rectificar una autoliquidación si advierte un error que le perjudica?

Todo **contribuyente** tiene derecho a solicitar a la **Administración Tributaria** la **rectificación** de las **autoliquidaciones** que haya realizado, si considera que, de algún modo, perjudican sus intereses legítimos. Este derecho le asiste tanto si la autoliquidación ha supuesto, como si no, la realización de un **ingreso indebido** (ver apartado 1.11). Lo que sucede es que, en el primer caso, la solicitud implica la petición de **devolución del ingreso indebido**, mientras que en el segundo, sólo supone la de la **rectificación del error** cometido para evitar un perjuicio distinto.

Cualquiera que sea el contenido de la petición (devolución del ingreso indebido o rectificación de otro error), la solicitud correspondiente ha de realizarla el **contribuyente** antes de que la **Administración** haya practicado y notificado la **liquidación definitiva**. Y, en ausencia de esta última, antes de que opere la **prescripción** (ver apartado 7.2).

La **Administración** está obligada a resolver la solicitud. Pero si transcurren **tres meses** sin que notifique su decisión, el **contribuyente** puede considerarla desestimada, y recurrir contra esa desestimación presunta; o esperar a la resolución expresa y recurrirla o no, dependiendo de si su contenido le es o no desfavorable.

1.7. ¿Qué pasa si el contribuyente presenta voluntariamente una autoliquidación fuera del plazo reglamentario?

La presentación de una **autoliquidación** fuera del plazo reglamentario y, en su caso, el ingreso de la **deuda tributaria** correspondiente, comportan la exigencia de un **recargo**. La cuantía de este recargo depende del plazo transcurrido entre el vencimiento de dicho plazo legal y la efectiva presentación tardía de la **declaración**, conforme al siguiente esquema: (novedad introducida por la Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria)

a) **Ingreso** efectuado dentro de los **tres meses** siguientes al término del plazo reglamentario: **recargo único del cinco por ciento**, sin sanción ni intereses de demora.

b) **Ingreso** efectuado **entre los tres y los seis meses** siguientes al término del plazo reglamentario: **recargo único del 10 por ciento**, sin sanción ni intereses de demora.

c) **Ingreso** efectuado **entre los seis y los doce meses** siguientes al tér-

mino del plazo reglamentario: **recargo único del 15 por ciento**, sin sanción ni intereses de demora.

d) **Ingreso** efectuado más allá de los **doce meses** siguientes al término del plazo reglamentario: **recargo único del 20 por ciento**, sin sanción pero con adición de los **intereses de demora** correspondientes.

En todo caso, es preciso distinguir entre un ingreso realizado **fuera de plazo**, sin **requerimiento previo** de la Administración (por ejemplo, presentación de la declaración por **IRPF** e ingreso una vez transcurrido el periodo legal), y un ingreso realizado fuera de plazo, pero con **requerimiento previo** por parte de **Hacienda** (por ejemplo, ingreso fuera de plazo de una deuda tributaria directamente liquidada por la propia **Administración**). Técnicamente hablando, el pago realizado en el primer supuesto, aunque fuera de plazo, tiene la consideración de “**pago voluntario**”, mientras que, en el segundo caso, el ingreso extemporáneo tiene la consideración de “**pago en periodo ejecutivo**”, que se analiza en el capítulo 2 y que comporta la aplicación del denominado **recargo de apremio**, fijado en el **10 por ciento o 20 por ciento** según los casos (ver apartados 2.4 y 2.5).

1.8. ¿Qué pasa si la autoliquidación se presenta dentro de plazo, pero sin realizar el ingreso?

En este caso, el **contribuyente** tiene la doble opción de solicitar, o no, el **aplazamiento** o **fraccionamiento** de la deuda tributaria autoliquidada.

Si no lo hace, la **Administración**, una vez transcurrido el plazo reglamentario de ingreso, procede inmediatamente a su cobro por vía ejecutiva, exigiendo el correspondiente **recargo de apremio** y los **intereses de demora** devengados (ver capítulo 2).

Si, por contra, solicita el **aplazamiento** o **fraccionamiento de la deuda**, habrá que estar a lo que disponga la resolución administrativa que resuelva dicha solicitud (ver capítulo 5).

1.9. ¿Qué son las declaraciones complementarias?

El **contribuyente** puede, en cualquier momento anterior a la fecha en que opere la **prescripción** (ver capítulo 8) y siempre que la **Administración** no haya practicado la **liquidación definitiva** del impuesto, formular cuantas **declaraciones complementarias** estime oportuno.

Las **declaraciones complementarias** se presentan para modificar el contenido de otra u otras anteriores e implican, normalmente, para el **contribuyente**, el pago de una **deuda tributaria adicional**. Así, si no ha habido de-

claración previa, no cabe hablar de **declaración complementaria** (sino, en su caso, de **declaración fuera de plazo**). Y si la nueva declaración pretende rectificar otra anterior que perjudica los intereses del **contribuyente**, tampoco es una **declaración complementaria** (el mecanismo para corregir tales perjuicios es el descrito en el apartado 1.6.).

La presentación de una **declaración complementaria** tiene la desventaja de interrumpir la **prescripción** (efecto éste poco deseable para el **contribuyente**), lo que implica que la **Administración** vuelve a disponer de un período de **cinco años** para efectuar la comprobación y practicar la **liquidación definitiva** que corresponda (ver apartado 7.3).

Una particularidad de las declaraciones complementarias radica en el hecho de que las **deudas tributarias adicionales**, derivadas de las mismas, no pueden ingresarse a través de las entidades colaboradoras (**bancos y cajas de ahorro**), sino en las cajas existentes en las **Delegaciones y Administraciones de Hacienda**. Esta peculiaridad afecta a las declaraciones complementarias que se formulan transcurrido un mes desde el vencimiento del plazo reglamentario de presentación de la declaración del impuesto.

Con anterioridad al **vencimiento** del plazo reglamentario de presentación de la declaración de cualquier impuesto (por ejemplo, el 20 ó 30 de junio, en el **IRPF**) el **contribuyente** puede presentar, sin consecuencia negativa alguna, cuantas declaraciones complementarias desee formular. Las declaraciones complementarias presentadas fuera de plazo siguen el régimen descrito en el apartado 1.6.

1.10. ¿Cuándo se pagan los impuestos en periodo voluntario?

La recaudación de los tributos se produce, fundamentalmente, mediante las **autoliquidaciones** que formula el **contribuyente** y las **liquidaciones**, provisionales o definitivas, que practica la **Administración**.

Pues bien, las **deudas tributarias** a las que afecta el sistema de **autoliquidación** (que son la mayoría), deben satisfacerse, en **periodo voluntario**, en los plazos o fechas que marcan las normas reguladoras de cada tributo. Así, por ejemplo, desde el 1 de mayo hasta el 20 de junio, para una declaración positiva del **IRPF**, si el **contribuyente** no opta por fraccionar el pago.

Por su parte, las deudas tributarias derivadas de las **liquidaciones** practicadas por la **Administración** deben pagarse:

a) Si se notifican entre los días 1 y 15 del mes, desde la **fecha de notificación**, hasta el día 5 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior.

b) Si se notifican entre los días 16 y último del mes, desde la **fecha de**

notificación, hasta el día 20 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior.

c) Si se trata de deudas tributarias de **notificación colectiva y periódica**, desde el 1 de septiembre hasta el 20 de noviembre. En determinados casos, el **Director General de Recaudación** puede modificar este plazo, pero el nuevamente fijado no puede ser inferior a dos meses.

Las deudas tributarias que se satisfacen mediante **efectos timbrados** deben pagarse en el momento de realización del **hecho imponible**, a no ser que su regulación especial disponga otra cosa.

El transcurso de los plazos del periodo voluntario, sin que el **contribuyente** haya ingresado la deuda tributaria, puede abrir paso, en principio, al **procedimiento recaudatorio** por la **vía de apremio** (ver capítulo 2).

1.11. ¿Qué pasa si se ha ingresado indebidamente de más? ¿Cabe solicitar de la Administración su devolución? ¿Cuándo? ¿En qué supuestos?

El ordenamiento jurídico tributario contiene mecanismos para que los **contribuyentes** puedan solicitar de la **Administración** la devolución de los ingresos que, indebidamente, hubieran realizado en el **Tesoro** al pagar deudas tributarias.

El **derecho a devolución** se extiende no sólo al importe de lo indebidamente ingresado, sino también al **interés legal** aplicable por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el **Tesoro** hasta la de propuesta de pago por parte de la **Administración**.

La solicitud deberá realizarse por medio de **escrito** (ver **modelo** en apartado 12.8) siempre y cuando no hubieran transcurrido más de **cinco años** desde el día en que se realizó el **ingreso indebido**. En otro caso, el **derecho a la devolución** prescribe (ver apartado 7.1).

El reconocimiento del **derecho a la devolución**, por parte de la **Administración**, se realizará, en particular, en los siguientes casos:

- a) Cuando se haya producido una **duplicidad en el pago**.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido **superior** al importe de las deudas liquidadas por la **Administración** o autoliquidadas por el **contribuyente**.
- c) Cuando las cantidades se hayan ingresado después de haber **prescrito el derecho** de la **Administración** para su cobro.

La resolución que decide sobre la solicitud de devolución de un **ingreso indebido** tiene el carácter de **liquidación provisional**, lo que significa que puede ser modificada, en una posterior comprobación que culmine con la práctica de la liquidación definitiva.

La **Administración** está obligada a resolver la **solicitud**. Pero si transcurren tres meses sin que se notifique su decisión, el **contribuyente** puede considerarla desestimada y recurrir contra esa desestimación presunta. También puede esperar a la resolución expresa y recurrirla o no, dependiendo de si su contenido le es o no desfavorable.

1.12. ¿Puede solicitarse la compensación de impuestos?

La **compensación** es una de las formas de extinción de la deuda tributaria prevista por la normativa fiscal.

La **compensación** puede llevarla a cabo de oficio la **Administración**, cuando un **contribuyente** sea, a la vez, acreedor y deudor de la misma. Este supuesto se da cuando un contribuyente tiene un crédito reconocido, por cualquier concepto tributario, frente a la **Administración** y, al mismo tiempo, resulta deudor de la misma por otro concepto. En este caso, la **Administración** expide una **certificación de descubierto** y compensa de oficio la **deuda** -incluido el correspondiente **recargo de apremio** (ver apartado 2.4)- con el **crédito**.

Pero la **compensación** puede, también, operarse a instancia del **contribuyente**: éste deberá presentar un escrito en el que, además de sus datos personales, haga referencia a la siguiente información:

a) **Deuda** cuya compensación se solicita, indicando su importe, fecha de vencimiento del plazo de ingreso voluntario y referencia contable. En el caso de que la deuda haya sido determinada mediante **autoliquidación**, deberá acompañarse ésta.

b) **Crédito** reconocido contra el **Estado** cuya compensación se ofrece, indicando su importe y naturaleza. Deberá acompañarse un **certificado** de la oficina de contabilidad del centro gestor de la **Administración** que, en cada caso, corresponda, en el que se refleje la existencia del **crédito reconocido**, **pendiente de pago**, y la suspensión, a instancias del contribuyente, de los trámites para su abono, en tanto no se comunique la resolución del procedimiento de compensación.

c) Declaración expresa de no haber sido **transmitido o cedido el crédito** a otra persona.

2.

LA RECAUDACION DE LOS TRIBUTOS EN VIA EJECUTIVA

- 1. ¿En qué consiste el procedimiento de apremio?
- 2. ¿Cuándo se produce el inicio de la vía de apremio?
- 3. ¿Qué son la providencia de apremio y los certificados de descubierto?
- 4. ¿Qué es el recargo de apremio?
- 5. ¿Puede exigirse el recargo de apremio sin que se haya notificado al contribuyente la previa providencia de apremio?
- 6. ¿Puede recurrirse una providencia de apremio? ¿Qué motivos de impugnación pueden alegarse?
- 7. ¿Puede recurrirse el procedimiento de apremio alegando motivos de fondo?
- 8. ¿Ante quién y en qué plazos puede recurrirse la providencia de apremio?
- 9. ¿Es preciso avalar para que se suspenda la ejecución del acto administrativo?
- 10. ¿Qué plazos hay para pagar la deuda apremiada?
- 11. ¿Cómo se inicia el embargo de bienes? ¿Qué bienes pueden embargarse?
- 12. ¿Pueden embargarse saldos de cuentas bancarias? ¿Existe algún límite?

2. La recaudación de los tributos en vía ejecutiva

2.1. ¿En qué consiste el procedimiento de apremio?

La **Administración Tributaria**, en el ejercicio de sus funciones, tiene una posición de “superioridad” frente a los **contribuyentes**. Esta superioridad se traduce, entre otros, en dos privilegios fundamentales:

a) Los actos dictados por la **Administración** se presumen **ciertos y legítimos**.

b) La **Administración** tiene potestad para **ejecutar**, de forma forzosa, y sin necesidad de auxilio judicial, los actos administrativos dictados en su seno.

Una vez concluido el denominado **periodo voluntario** de ingreso de la deuda tributaria (ver 1.10), se inicia el llamado **periodo ejecutivo** o de **apremio**. La **Ley General Tributaria** dispone, textualmente, que “el procedimiento de apremio se iniciará cuando, vencido el plazo de ingreso en periodo voluntario, no se hubiese satisfecho la deuda tributaria”.

Por tanto, podemos afirmar que el “**apremio**” sobre el patrimonio del **contribuyente-deudor** es el medio previsto en la Ley para la **ejecución forzosa** de los actos dictados por la **Administración**, cuando existe a su favor el derecho a cobrar una deuda líquida y vencida.

Para proceder a la **ejecución forzosa** de los bienes del **contribuyente-deudor**, es requisito previo la existencia de una **certificación de descubierto** (ver apartado 3.3) que deberá notificarse al **contribuyente**, junto con la **providencia de apremio** (ver el citado apartado).

Notificada la **providencia de apremio**, el **contribuyente-deudor** tiene un plazo para ingresar la deuda tributaria apremiada (ver apartado 2.10). Viene a ser algo así como un **nuevo periodo voluntario de pago** para ingresar la deuda, pero ya con **recargo de apremio** e **intereses**.

Transcurrido dicho plazo sin que el **contribuyente-deudor** haya ingresado la deuda tributaria, el órgano de Recaudación dicta **providencia de embargo** sobre sus bienes y derechos para cubrir la cuantía de la **deuda apremiada, recargo de apremio, intereses y costas** (ver apartado 2.11).

Una vez realizado el **embargo de bienes y derechos**, debe procederse a su **enajenación** (salvo que éstos consistan en dinero o créditos). Normalmente, ésta se realiza en **subasta pública** o, en caso de **valores cotizados**, a través del **mercado oficial**. Pero con el objeto de garantizar la efectividad del cobro del crédito tributario, la Ley prevé otros mecanismos. En cualquier caso, los bienes que no hayan podido ser enajenados podrán ser **adjudicados directamente al Estado** en pago de las deudas no cubiertas.

Es posible que, durante el procedimiento de **apremio**, el **contribuyente-deudor** resulte **fallido**, bien por desconocerse su paradero o bien por la inexistencia de **bienes embargables**. En tal caso, la declaración de fallido motiva la baja provisional del **crédito** en las cuentas de la **Hacienda Pública**, el cual deberá ser rehabilitado en caso de una posible solvencia sobrevenida del **contribuyente-deudor**. La **baja provisional** no impide el ejercicio, por parte de la **Administración**, de las acciones que puedan ejercitarse, en tanto no se extinga la acción administrativa para su cobro.

El **procedimiento de apremio** concluye cuando queden solventadas las deudas reclamadas por la **Administración**.

2.2. ¿Cuándo se produce el inicio de la vía de apremio?

El inicio de la **vía de apremio** difiere dependiendo de la naturaleza de la **deuda tributaria**. Se pueden distinguir tres situaciones:

a) Deudas **previamente notificadas** por la **Administración al contribuyente** no ingresadas a su vencimiento. Sería el caso, por ejemplo, del **Impuesto sobre Bienes Inmuebles** notificado por el **Ayuntamiento** o de una liquidación notificada por la **Inspección de los Tributos** como consecuencia de las actuaciones inspectoras seguidas contra un **contribuyente**.

En este supuesto, el **periodo ejecutivo** y el procedimiento administrativo de apremio se inician al día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso, en periodo voluntario (ver apartado 1.10).

b) Deudas derivadas de **autoliquidaciones** presentadas en plazo por el **contribuyente**, sin que éste haya procedido a realizar el ingreso de la deuda tributaria resultante. Sería el caso, por ejemplo, de un **contribuyente** que hubiera presentado, en plazo voluntario, la declaración del **IRPF** sin realizar el correlativo ingreso de la **deuda tributaria**.

En este caso, el **periodo ejecutivo** se inicia al día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario, aunque la declaración sin ingreso se hubiera presentado en fecha anterior. En el ejemplo, suponiendo que el periodo voluntario de ingreso del **IRPF** concluye el día 20 de junio, el periodo ejecutivo no se iniciaría hasta el día 21 de junio, aunque el **contribuyente** hubiera presentado la declaración sin ingreso el día 27 de mayo.

c) **Deudas no ingresadas** por no haber presentado el **contribuyente** la correspondiente **autoliquidación**. Este sería el caso de un **contribuyente** que no hubiera presentado, dentro del plazo reglamentario, la declaración del **IRPF** y que, por tanto, no hubiera realizado el ingreso de la deuda tributaria que hubiera podido resultar.

En este supuesto, y aunque no se deduce claramente de la Ley, entendemos que no se produce, en ningún caso, la apertura del **procedimiento ejecutivo**. No puede ser de otra forma, si se piensa que no existe **acto administrativo** notificado por la **Administración** (supuesto a), o **reconocimiento de deuda** por el **contribuyente** (supuesto b).

En este caso será preciso esperar a que la **Administración**, o bien requiera al **contribuyente** para que presente la **declaración-liquidación** correspondiente, o bien investigue su situación tributaria, con el objeto de regularizar dicha situación. Debe señalarse que aunque la **vía de apremio** no se haya iniciado, la **Administración** podrá imponer las **sanciones** que resulten pertinentes si comprueba la existencia de una situación irregular.

En todo caso, queda abierta la vía para que el **contribuyente** realice el ingreso antes de ser requerido para ello por parte de la **Administración**, con los efectos comentados en el apartado 1.7.

2.3. ¿Qué son la providencia de apremio y los certificados de descubierto?

La **providencia de apremio** es el acto formal que dicta la **Administración** despachando la ejecución contra el **patrimonio del contribuyente-deudor**. En otras palabras, sin la **providencia de apremio**, la **Administración** no puede proceder al **embargo de los bienes y derechos del deudor**.

Para que produzca sus efectos en Derecho, la **providencia** debe ser debidamente **notificada al contribuyente** por cualquiera de los medios previstos en la Ley (ver Capítulo 6).

La **providencia** debe dictarse en virtud de una **certificación de descubierto**, individual o colectiva, expedida por los **órganos de la intervención**, a propuesta de los **órganos de recaudación**.

La **certificación de descubierto**, que se configura así como un título ejecutivo para la **Administración**, debe contener los datos personales del **contribuyente-deudor**, el concepto, importe y periodo al que se refiere la deuda tributaria pendiente, la indicación expresa de que la deuda no ha sido satisfecha en periodo voluntario y la fecha de expedición.

2.4. ¿Qué es el recargo de apremio?

En palabras de la propia Ley, la apertura de la vía de apremio determina “el **devengo**” del denominado **recargo de apremio** y de los **intereses de demora** correspondientes.

Con carácter general, el **recargo de apremio** está fijado en el **20 por**

ciento de la deuda requerida (ver excepción en apartado siguiente) y el tipo de **interés de demora**, para el ejercicio 1995, en el **11 por ciento**.

El **recargo de apremio** no debe confundirse con el **recargo único por ingresos voluntarios** fuera de plazo (ver comentarios al respecto en apartados 1.7 y 2.2).

2.5. ¿Puede exigirse el recargo de apremio sin que se haya notificado al contribuyente la previa providencia de apremio?

Este es, precisamente, uno de los aspectos novedosos de la reciente reforma parcial de la **Ley General Tributaria**. La cuestión tenía y tiene una indudable trascendencia. Supongamos que un **contribuyente** recibe una **liquidación** girada por la **Administración** (supuesto a) del apartado 2.2) y, cualquiera que sea el motivo, realiza el **ingreso fuera de plazo** pero antes de que la **Administración** le haya notificado la **providencia de apremio**.

Hasta ahora, tanto los **Tribunales** como la **Doctrina** se inclinaban por rechazar la posibilidad de que la **Administración** pudiera, en tal caso, exigir el **recargo de apremio**. Personalmente, nuestra postura se alineaba claramente con esta tesis.

Con la reforma parcial de la **Ley**, la situación cambia: la Ley establece que “**el recargo (de apremio)** será del **10 por ciento** cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la **providencia de apremio**. En tal caso, no serán exigibles intereses de demora”.

2.6. ¿Puede recurrirse una providencia de apremio? ¿Qué motivos de impugnación pueden alegarse?

La Ley tasa, con carácter expreso y cerrado, los motivos de **impugnación** que pueden esgrimirse contra una **providencia de apremio**. Tales motivos son los siguientes:

a) **Prescripción del derecho** de la **Administración** a exigir la deuda tributaria. En efecto, como tendremos ocasión de analizar en el capítulo 7, el transcurso del tiempo sin actividad administrativa, hace que decaiga la acción de la **Administración** para hacer efectivo su derecho al cobro de una deuda tributaria.

b) **Anulación de la liquidación**. Si la liquidación que ha dado origen a la deuda ha sido declarada **nula**, bien por el órgano que dictó el acto, bien por una instancia o tribunal superior, ello es motivo suficiente para impugnar

el **procedimiento de apremio**. Esto es lógico, si tenemos en cuenta que el procedimiento de apremio tiene como objeto exclusivo la **cobranza** de una **deuda tributaria**, que, en caso de ser **anulada**, deja de ser exigible.

c) **Suspensión de la ejecución del acto administrativo**. Si la ejecución del acto administrativo está suspendida, sería contradictorio proceder a la apertura del procedimiento de apremio. Este caso se produce, normalmente, cuando el **contribuyente** recurre, en plazo, una liquidación girada por la **Administración**, aportando garantías suficientes para la suspensión (ver apartado 5.9). En este caso, la **ejecución de la liquidación** queda suspendida hasta que se resuelva definitivamente sobre el fondo de la cuestión, dado que en el supuesto de que la resolución definitiva sea favorable a sus intereses la **Administración** tiene suficientemente garantizada la deuda tributaria,

d) **Aplazamiento o fraccionamiento del ingreso de la deuda tributaria**. Es claro que resuelta favorablemente por la **Administración** una solicitud de **aplazamiento o fraccionamiento** presentada por el **contribuyente**, no cabe que proceda a apremiar su patrimonio. Sería contradictorio (ver capítulo 5).

e) **Pago previo de la deuda tributaria**. No merece más comentario.

f) **Falta de notificación reglamentaria de la liquidación**. Es evidente que si no se ha producido una **previa notificación de la liquidación** (ver capítulo 6), o si ésta ha sido defectuosa, el acto administrativo no ha tenido los efectos pretendidos. Por tanto, el **apremio** habría privado al **contribuyente** del derecho que le asiste a recurrir el correspondiente acto administrativo en tiempo y forma, lo cual motiva la impugnación de la **providencia de apremio**.

2.7. ¿Puede recurrirse el procedimiento de apremio alegando motivos de fondo?

Es un error común, aunque no carente de lógica para el profano, pensar que la iniciación de la **vía de apremio** puede recurrirse alegando motivos de fondo. Ello supone desconocer la naturaleza del procedimiento de apremio que, como ya hemos apuntado, no es más que un procedimiento para el **cobro de una deuda**, una vez agotado el periodo voluntario de pago.

Así, si un **contribuyente** recibe una liquidación de la **Administración** que, por los motivos que fuere, considera no ajustada a derecho, deberá **recurrir la propia liquidación**, en tiempo y forma, ante el órgano correspondiente, en los términos que se exponen en el capítulo 4 de este manual. Es en esta fase procesal donde deberá alegar los **motivos de forma o de fondo** en los que fundamenta su derecho.

Ahora bien, si el **contribuyente** en cuestión no recurre la **liquidación** o, recurriéndola, no **garantiza la deuda** tributaria en los términos previstos en el apartado 4.9, el **procedimiento de recaudación** sigue su curso. En consecuencia, el paso siguiente es que se inicia automáticamente la **vía de apremio**. Una vez iniciada esta vía, el **contribuyente** ya no podrá alegar ningún **motivo de fondo**, sino, únicamente, los de **forma** expuestos en el apartado anterior.

2.8. ¿Ante quién y en qué plazos puede recurrirse la providencia de apremio?

En general, los actos dictados en el **procedimiento de apremio** se recurren por los mismos cauces procedimentales que los demás actos de gestión recaudatoria (ver capítulo 4).

Pese a ello, y a modo de resumen, existen dos posibilidades de **recurso**:

a) Presentando un **recurso de reposición**, previo a la **vía económico-administrativa**. Se inicia mediante escrito, que deberá presentarse ante el mismo órgano que dictó el acto (dependencias de recaudación), dentro del plazo de quince días hábiles, contados desde el siguiente al de la notificación del acto administrativo, cuya revisión se solicita. A efectos administrativos, los sábados no festivos son días hábiles.

La resolución expresa o por silencio administrativo negativo permite al **contribuyente** acudir a la **vía económico-administrativa**.

b) Interponiendo directamente una **reclamación económico-administrativa**. Se inicia mediante escrito que deberá presentarse en el plazo de quince días hábiles, normalmente ante el **Tribunal Económico Administrativo Regional** de la Comunidad Autónoma correspondiente.

Dependiendo de la cuantía, la **reclamación** podrá ser en **primera instancia** (con recurso de alzada posterior, ante el **Tribunal Económico Administrativo Central**) o en **única instancia** (sin posibilidad de un recurso de alzada posterior).

La resolución dictada por el **Tribunal Económico Administrativo Regional**, en única instancia, o por el **Tribunal Económico Administrativo Central**, en el caso de proceda el recurso de alzada, pone fin a la **vía administrativa** y abre la **vía judicial**.

Remitimos al lector al capítulo 4 de este **Manual**, en el que se comentan, con más detalle, las **vías de recurso** que tienen los **contribuyentes** frente a los actos administrativos.

2.9. ¿Es preciso avalar para que se suspenda la ejecución del acto administrativo?

Efectivamente, si se quiere suspender la continuación del **procedimiento de apremio**, es necesario acompañar al **recurso** que se presente una **garantía**. Esta garantía deberá cubrir, además de la **deuda principal**, un 25 por ciento, para cubrir el **recargo de apremio, intereses y costas** que pudieran devengarse.

La **garantía** deberá consistir en un **aval** de carácter **solidario**, prestado por una entidad financiera, aunque para débitos inferiores a 100.000 pesetas se admite la **fianza personal y solidaria**, prestada por dos **contribuyentes** de la localidad que tengan una solvencia reconocida.

El **aval** puede sustituirse por un **depósito en dinero efectivo** o en **valores públicos** en la **Caja General de Depósitos**.

Excepcionalmente, las actuaciones del **procedimiento de apremio** quedan suspendidas, sin necesidad de **garantía**, si se demuestra la existencia de alguna de las causas siguientes:

a) Que ha existido **error material, aritmético** o cualquier otro **de hecho**, en la determinación de la deuda tributaria. Se entiende por **error de hecho** aquel que sea ostensible, manifiesto e indiscutible, diferenciándose del **error de derecho**, que requiere una calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella. En muchos casos, es difícil distinguir cuando un **error** es de **derecho** y cuándo es **de hecho**.

b) Que ha sido **ingresada la deuda**.

c) Que la **deuda** ha sido **condonada, compensada, suspendida o aplazada**.

2.10. ¿Qué plazos hay para pagar la deuda apremiada?

Los **plazos de ingreso** de las deudas apremiadas son los siguientes (contados a partir de la **notificación de la providencia de apremio**):

a) Las notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes, hasta el día 20 de dicho mes, o inmediato hábil posterior.

b) Las notificadas entre los días 16 y último de cada mes, hasta el día 5 del mes siguiente o inmediato hábil posterior.

Como puede observarse, los plazos son más reducidos que en el **período voluntario** (ver apartado 1.10), sin duda para agilizar la tramitación del procedimiento de apremio.

El ingreso deberá realizarse a través de oficina bancaria que preste sus servicios en la provincia correspondiente al domicilio fiscal del **contribuyente**.

Dado que las **cantidades adeudadas** devengan **interés de demora** desde el día siguiente al del vencimiento de la deuda en periodo voluntario, una vez pagada ésta, la **Administración** gira una **liquidación adicional** por los **intereses** devengados.

2.11. ¿Cómo se inicia el embargo de bienes? ¿Qué bienes pueden embargarse?

Transcurrido el **plazo de pago** señalado en el apartado 2.10 sin haberse efectuado el ingreso de la deuda apremiada, los órganos de la **Recaudación Ejecutiva** dictan **providencia de embargo**, salvo que la deuda estuviera debidamente garantizada, en cuyo caso se procederá a ejecutar ésta. En la **providencia** se ordena el **embargo de bienes y derechos** en cantidad suficiente, a su juicio, para cubrir el importe del **crédito perseguido, recargo, intereses y costas**.

Los órganos de la **Recaudación Ejecutiva** deben observar un **orden en el embargo**, en función de la naturaleza de los bienes embargables. Así, por ejemplo, en primer lugar la **Recaudación** debe dirigir el embargo hacia el **dinero en efectivo** o en **cuentas abiertas** en entidades de depósito; posteriormente, a **créditos, efectos, valores y derechos realizables** en el acto o a corto plazo, para seguir con los **sueldos, salarios y pensiones, bienes inmuebles**, etc...

La **Administración** tiene unas amplísimas posibilidades de **investigación y comprobación** para **averiguar y rastrear** los bienes que integran el patrimonio del deudor, no sólo por la ingente información que obra en su poder (declaraciones previas, suministro de información por terceros, etc.), sino también por los **requerimientos de información** que, a tal efecto, pueden dirigir a terceros: la **Ley General Tributaria** impone a toda persona, natural o jurídica, pública o privada, la **obligación** de proporcionar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia para la recaudación de los Tributos, de los que tengan conocimiento por sus relaciones económicas, profesionales o financieras con **contribuyentes** que tengan deudas en período ejecutivo.

Excepcionalmente, no podrán ser objeto de embargo los bienes que la Ley considera **"inembargables"**.

Una de las novedades de la reciente reforma ha consistido en declarar **responsables solidarios del pago** de las deudas tributarias pendientes a quienes sean **causantes** o colaboren en la **ocultación maliciosa** de bienes o derechos del contribuyente con la finalidad de impedir su traba.

2.12. ¿Pueden embargarse saldos de cuentas bancarias? ¿Existe algún límite?

En la mayoría de los casos, por su facilidad, la **Recaudación Ejecutiva** hace efectivas las deudas apremiadas mediante el **embargo de saldos** que el **contribuyente** tenga en **cuentas abiertas** en entidades de crédito.

Pese a la confusión general que existe sobre esta cuestión, el **embargo de cuentas bancarias** es absolutamente legal, siempre que se cumplan las garantías formales que ha previsto la Ley. Entre estas garantías puede citarse la necesidad de contar con **autorización previa** de funcionario competente (en el supuesto de que hubiera sido necesaria una investigación previa de cuantías bancarias), su **notificación al contribuyente**, la **inembargabilidad** de determinados **tramos del salario**, las limitaciones de embargo en cuentas a plazo, así como en **cuentas conjuntas y solidarias etc...**

El **Tribunal Supremo**, en una reciente sentencia, ha declarado nulos determinados preceptos del **Reglamento General de Recaudación**, relativos al embargo de cuentas bancarias, que excedían el marco de actuación previsto en la **Ley General Tributaria**. Como consecuencia de la citada sentencia, el **Gobierno** ha aprobado un **Real Decreto**, dando nueva redacción a determinados artículos del reglamento. Por otra parte, la reciente **Ley de Reforma de la Ley General Tributaria** ha introducido cambios en garantía de la **seguridad jurídica** de los **contribuyentes**. Como consecuencia de la nulidad apuntada, el **embargo de cuentas** abiertas en entidades de crédito tiene los siguientes límites:

a) La investigación previa de cuentas requiere **autorización previa** de la **Dirección General de Recaudación** o del **Delegado de Hacienda** correspondiente, sin posibilidad de delegar en los **Jefes de Recaudación**.

b) La diligencia de **embargo** podrá extenderse a los saldos que puedan existir en una oficina concreta, sin que, en ningún caso, pueda extenderse a **todos los saldos** en cuentas abiertas en la entidad a la que se dirige la **Administración**.

c) En el caso de cuentas abiertas a nombre de varias personas, con **titularidad indistinta o solidaria**, únicamente podrán embargarse las cantidades que, efectivamente correspondan al **deudor**, y no la **totalidad del saldo**.

d) Las **cuentas a plazo** pueden embargarse inmediatamente, pero la entidad depositaria no podrá entregar el dinero embargado hasta el día siguiente al del **vencimiento del plazo** estipulado.

Practicado el embargo, éste deberá ser **notificado al contribuyente-deudor**. La entidad de crédito deberá, en el plazo de **veinte días naturales**, ingresar las cantidades retenidas en la cuenta abierta a nombre del **Tesoro Público**.

3.

LA COMPROBACION E INVESTIGACION DE LOS SUJETOS PASIVOS

- 1. ¿Qué es la Inspección de los Tributos?
- 2. ¿Cómo empieza una inspección?
- 3. ¿Qué efectos produce el comienzo de la inspección?
- 4. ¿Cómo se desarrolla una inspección?
¿Qué sucede si se suspenden las actuaciones durante más de seis meses?
- 5. ¿Cuál es la posición del contribuyente frente a la inspección?
- 6. ¿Cómo se documentan las actuaciones inspectoras?
- 7. ¿Qué clases de actas de inspección existen?
- 8. ¿Cuáles son las consecuencias de firmar en conformidad o disconformidad?
- 9. ¿Puede una inspección imponer sanciones?
- 10. ¿Cómo se gradúan las sanciones?
- 11. ¿Qué normativa se aplica a las inspecciones cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria?

3. La comprobación e investigación de los sujetos pasivos

3.1. ¿Qué es la Inspección de los Tributos?

La **Inspección** puede entenderse en un doble sentido. En una primera acepción, el término **Inspección de los Tributos** hace referencia a los órganos de la **Administración** que tienen encomendada, entre otras, la función de comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos.

Son órganos de la **Inspección de los Tributos**, en el ámbito de la competencia del **Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT (Agencia Estatal de la Administración Tributaria)**, la **Oficina Nacional de Inspección (ONI)**, la **Unidad Central de Información (UCI)**, el **Area de Servicios Especiales y Auditoría (ASEA)**, las **Dependencias Regionales de Inspección de las Delegaciones Especiales** y las **Dependencias y Servicios de Inspección de las distintas Administraciones de la AEAT**.

Pero, además de esta acepción, el término **inspección** puede entenderse en un sentido objetivo, que es obviamente el que más interesa al contribuyente, para hacer referencia a la **función o actividad** que llevan a cabo los referidos órganos de la **Administración Tributaria**, al objeto de verificar el grado de cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los sujetos pasivos.

Las **funciones** de mayor trascendencia desarrolladas por la **Inspección de los Tributos** son las siguientes:

a) **Actuaciones de comprobación e investigación de hechos imposables.** Aunque, conceptualmente, estas dos actividades pueden diferenciarse (la **comprobación** consiste en la verificación de los hechos imposables **declarados**, mientras que la **investigación** tiene por objeto los **no declarados**), en la práctica se confunden y, en todo caso, ambas persiguen verificar y, si procede, regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo. El resultado de estas actuaciones de comprobación e investigación se refleja en **actas**.

b) **Actuaciones de obtención de información** de terceras personas, obligadas a suministrarla por estar sujetas al deber de colaboración. Constituyen una actividad instrumental de la anterior.

c) La práctica de los actos administrativos de **liquidación**, que reflejan la regularización tributaria, derivada de la comprobación efectuada.

Además de las descritas, la **Inspección** desarrolla otras funciones como, por ejemplo, las de **valoración, verificación** del cumplimiento de requisitos para la concesión o disfrute de beneficios fiscales, **información** a los sujetos pasivos sobre las normas fiscales y el alcance de los **derechos y obligaciones** derivados de las mismas, **asesoramiento** e **informe** a los órganos de la **Hacienda Pública, etc...**

3.2. ¿Cómo empieza una inspección?

Las actuaciones inspectoras se inician, normalmente, mediante **comunicación** notificada al contribuyente, para que se persone en lugar, día y hora determinados y ponga a disposición de la **Inspección** la **documentación** que la propia comunicación señale.

La **comunicación** debe indicar el alcance de las actuaciones inspectoras y, si prevé la comparecencia del contribuyente en las oficinas públicas, debe concederle un plazo mínimo de diez días.

El sujeto pasivo debe cumplir el requerimiento contenido en la comunicación. Si no comparece sin mediar justa causa, se incoa el correspondiente **procedimiento sancionador** y la **Inspección** le vuelve a requerir para que comparezca. Si también lo desatiende, la **Inspección** efectúa un **tercer requerimiento**, esta vez con la advertencia de que si lo incumple, su actitud se considera **resistencia a la actuación inspectora** (lo que tiene su incidencia en la graduación de **sanciones**).

En todo caso, si existe justa causa, el contribuyente puede alegarla por escrito antes de la fecha de la citación. Entonces no se ve afectado por las consecuencias que acabamos de mencionar.

También pueden iniciarse las **actuaciones**, sin necesidad de **previa comunicación**, mediante la personación de la **Inspección** en las oficinas, instalaciones o almacenes del contribuyente, o en el lugar en que exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible. En este caso, las actuaciones deben desarrollarse con el propio interesado o con quien ostente su representación como encargado o responsable.

Conviene precisar que los contribuyentes deben siempre permitir, sin más trámite, el acceso de la **Inspección**, durante la jornada laboral, a las **oficinas** donde tengan la contabilidad y demás documentos y justificantes relativos a su negocio.

No obstante, la entrada y reconocimiento del **domicilio particular** precisa la obtención del oportuno **mandamiento judicial**, si no media el consentimiento del interesado. Asimismo, el acceso de la **Inspección** a fincas, en las que no se desarrolla una actividad de naturaleza empresarial o profesional, requiere **autorización** escrita del **Delegado o Administrador de la AEAT (Agencia Estatal de la Administración Tributaria)**, si el interesado no lo consiente.

3.3. ¿Qué efectos produce el comienzo de la inspección?

El comienzo de las actuaciones inspectoras, ya sea mediante **comunicación** o por **personación** directa de la **Inspección**, produce los siguientes efectos:

a) **Interrumpe el plazo legal** de prescripción (ver capítulo 7) del derecho de la **Administración** a determinar las deudas tributarias, mediante la práctica de las oportunas liquidaciones, y de la acción para imponer sanciones, por el incumplimiento de obligaciones o deberes, respecto de los tributos a que se refieran las actuaciones.

b) Los **pagos efectuados** por el contribuyente, con posterioridad al inicio (por comunicación o personación) de las actuaciones, tienen el carácter de meros **ingresos a cuenta** del importe de la liquidación derivada del acta que se le incoe. Estos pagos no impiden la aplicación de las **sanciones** correspondientes. Estas sanciones se calculan sobre la diferencia entre la cuota derivada de dicho acta y las cantidades ingresadas antes del inicio de las actuaciones. Sin embargo, los **intereses de demora** sobre las cantidades ingresadas después del inicio de las actuaciones se calculan sólo hasta el día anterior a aquel en que se realizó tal ingreso.

c) Las **consultas formuladas** por el **contribuyente** a la **Administración Tributaria** con posterioridad al inicio de la inspección, se tienen por no planteadas, si tratan de materias sobre las que ha de versar la actuación inspectora.

3.4. ¿Cómo se desarrolla una inspección? ¿Qué sucede si se suspenden las actuaciones durante más de seis meses?

Una vez iniciada la **inspección**, las actuaciones deben proseguir hasta su fin durante los días que sean precisos.

Al término de las actuaciones de cada día, éstas se suspenden y la Inspección procede a fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que puede tener lugar desde el día hábil siguiente y hasta el plazo máximo de los **seis meses** posteriores. Si la **Inspección** no fija esa **fecha de reanudación**, queda obligada, para continuar las actuaciones, a dirigir **nueva comunicación** escrita al sujeto pasivo.

Las actuaciones inspectoras pueden **interrumpirse por acuerdo** (que debe ser notificado al sujeto pasivo para su conocimiento) del órgano actuante, adoptado bien por propia iniciativa, por orden superior escrita o a solicitud razonada de los inspectores, atendiendo según las circunstancias que concurran en cada caso.

Pero, sin perjuicio de ello, también se consideran **interrumpidas** las actuaciones inspectoras cuando la suspensión de las mismas se prolongue durante **más de seis meses**.

Conviene destacar que la **interrupción (suspensión por más de seis**

meses) injustificada de actuaciones, por causas no atribuibles al sujeto pasivo, produce los siguientes efectos:

a) Se entiende no producida la interrupción del **cómputo de la prescripción**, que tuvo lugar como consecuencia del inicio de las referidas actuaciones.

b) Los **ingresos pendientes**, realizados después de la interrupción, sin que haya mediado nuevo requerimiento, sólo comportan el abono de los **intereses de demora**, pero excluyen la aplicación de **sanciones**.

En la práctica, donde más retrasos se producen es en el periodo que media entre la **firma del acta de disconformidad** y la **liquidación** que gira el **Inspector Jefe**, periodo en el que la tardanza es en ocasiones de años (ver apartado 3.8). Por contra, entre el **inicio de las actuaciones** y la **formalización del acta** no suelen producirse paralizaciones del procedimiento superiores a los **seis meses**.

En torno a este tema de la **interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras** se ha producido una importante polémica, todavía hoy no resuelta con carácter definitivo.

Diversos **Tribunales Superiores de Justicia** y la **Audiencia Nacional**, en reciente sentencia de 22 de noviembre de 1994, mantienen el criterio de que las actuaciones inspectoras no concluyen cuando se firman las **actas**, sino cuando el **Inspector Jefe** gira la correspondiente **liquidación**.

Si el **Tribunal Supremo** llegase a confirmar este criterio, es evidente que un elevadísimo número de litigios se resolverían en favor de los contribuyentes, por aplicación de la **prescripción** (cuyo cómputo no se interrumpiría), sin necesidad de analizar el fondo de las cuestiones debatidas.

3.5. ¿Cuál es la posición del contribuyente frente a la inspección?

En el ejercicio de sus funciones, la **Inspección** tiene atribuidas una serie de prerrogativas y facultades, que reflejan su posición de privilegio frente a los contribuyentes. Entre tales facultades, que aparecen recogidas con un carácter marcadamente heterogéneo en el **Reglamento General de la Inspección**, destacamos las siguientes:

a) **Recabar de las autoridades** el apoyo, concurso, auxilio y protección que le sean precisos. Además, los **inspectores** tienen la consideración de **agentes de la autoridad**, a los efectos de la responsabilidad administrativa y penal de quienes ofrezcan resistencia o cometan atentado o desacato contra ellos, de hecho o de palabra, en actos de servicio o con motivo del mismo.

b) Determinar el alcance de las actuaciones de **comprobación e investigación** y el de las de **obtención de información**.

c) Fijar el momento de **inicio** de sus actuaciones, señalar el **lugar** donde las mismas se van a producir y acordar su **suspensión, interrupción o reanudación**.

d) **Solicitar a terceros información** con trascendencia tributaria.

e) Exigir que se le acredite la **identidad, carácter y facultades** de la persona con cuyo concurso se vayan a desarrollar las actuaciones.

f) Exigir la **presencia del sujeto pasivo** o su **representante** cuando, a su juicio, sea preciso para la adecuada práctica de las actuaciones.

g) **Examinar la documentación** del sujeto pasivo, que debe poner a su disposición la **contabilidad** principal y la auxiliar, así como los demás **libros, facturas, correspondencia, documentos y justificantes**, incluidos los **programas y archivos informáticos**.

h) **Entrar en fincas, locales de negocio** y demás establecimientos o lugares en los que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, donde existan bienes sujetos a tributación y donde se produzca un **hecho imponible** o exista alguna **prueba** del mismo.

i) **Recabar información de los trabajadores o empleados** sobre cuestiones relativas a las actividades laborales en que participen; realizar **mediciones o tomar muestras** y obtener **fotografías, croquis o planos** (operaciones éstas que deben ser realizadas por la propia **Inspección**) y verificar los **sistemas de control interno** de la empresa, en cuanto pueda facilitar la comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo.

Por otra parte, hay que destacar que toda **conducta del contribuyente** o de la persona con quien se entiendan las actuaciones, que tienda a **dilatar, entorpecer o impedir** las actuaciones inspectoras se considera **obstrucción o resistencia**, circunstancias éstas que endurecen las **sanciones** aplicables.

Como no podía ser menos, el **personal inspector** está sujeto al deber de **cortesía** respecto del público en general y al de **información a los sujetos pasivos**, a fin de facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Asimismo, la **Inspección** debe guardar estricto **secreto** de los asuntos que conozca en el ejercicio de sus funciones y sólo puede utilizar los datos, informes o antecedentes obtenidos para los fines tributarios encomendados al **Ministerio de Economía y Hacienda**.

3.6. ¿Cómo se documentan las actuaciones inspectoras?

Las actuaciones de la **Inspección de los Tributos**, en la medida en que hayan de tener alguna trascendencia económica para los contribuyentes, se

documentan en **diligencias, comunicaciones, actas previas** o **definitivas** y, también, en **informes**.

Las **comunicaciones** son los medios documentales a través de los que la **Inspección de los Tributos** se relaciona, unilateralmente, con cualquier persona para poner en conocimiento de los interesados determinados hechos o circunstancias o formular los **requerimientos** pertinentes (así, por ejemplo, la **comunicación de inicio** de las actuaciones inspectoras).

Las **diligencias** son documentos que extiende la **Inspección** para hacer constar hechos o circunstancias relevantes y las manifestaciones de la persona o personas frente a las que actúa. Las **diligencias** no contienen **propuestas de liquidación**, aunque normalmente sirven como documento preparatorio de la misma y deben siempre extenderse por duplicado y entregarse una copia al interesado. Si éste se niega a recibirla y/o a firmarla, se le remite con posterioridad, haciéndose constar esta circunstancia.

Los **elementos** de los **hechos imposables** o de su valoración y los demás que determinan la cuantía de las cuotas, aunque de momento no generen liquidación tributaria alguna, deben, al igual que los resultados de las actuaciones de obtención de información, hacerse constar en **diligencia** (su **omisión** puede, en determinados supuestos, suponer la anulación de las actuaciones).

Los **informes** son documentos en los que se fundamenta o aclara el contenido del **acta** o la **propuesta** que formula la **Inspección** como resultado de las actuaciones realizadas en el ejercicio de sus funciones. Así, por ejemplo, es preceptiva la emisión de **informe**, entre otros, en los siguientes supuestos:

- a) Para complementar las **actas de disconformidad**.
- b) Para promover expediente de **fraude de Ley**.
- c) Cuando resulte aplicable el **régimen de estimación indirecta** de bases.
- d) Para solicitar **información** de movimientos de cuentas u operaciones bancarias.
- e) En la **remisión de expedientes de delito fiscal**.

Las **actas** constituyen, sin duda, el documento de mayor trascendencia para el contribuyente, puesto que, en las mismas, la **Inspección de los Tributos** refleja el **resultado** de sus actuaciones de comprobación e investigación y además incorpora una **propuesta de liquidación**, al objeto de regularizar, en su caso, la situación tributaria del contribuyente. Tienen, al igual que las diligencias, el **valor probatorio** de los documentos públicos.

Las actas, además del lugar y fecha de su emisión, la identificación y firma de los actuarios, sujeto pasivo y, en su caso, representante, deben consignar los siguientes datos:

a) Los **elementos** esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo, con expresión de los hechos o circunstancias, con trascendencia tributaria, que hayan resultado de las actuaciones o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar.

b) En su caso, la **regularización** que los actuarios estimen procedente, las **infracciones** que aparezcan, los **intereses de demora** y **sanciones aplicables**, especificando los criterios para su graduación y el importe de la deuda tributaria del sujeto pasivo.

c) La **conformidad** o **disconformidad** del sujeto pasivo.

d) Los **trámites** del procedimiento que se inicia como consecuencia del acta y, si es de conformidad, los **recursos** contra el **acto de liquidación** derivado de aquella (no olvidemos que el acta sólo contiene una **propuesta de liquidación**, que se practica posteriormente por los órganos gestores).

e) La situación de los **libros y registros obligatorios** del sujeto pasivo, si éste es empresario o profesional, expresando los defectos advertidos o, por contra, que no se aprecia su existencia.

f) Si de la **comprobación** no resulta la comisión de **infracciones**, debe hacerse constar expresamente esta circunstancia.

Las **actas** se ajustan a modelo oficial y en el **IRPF, Impuesto de Sociedades e Impuesto sobre el Patrimonio**, se firma un acta por cada periodo impositivo. En los demás tributos, la **Inspección** puede extender una **única acta** por todo el periodo comprobado.

3.7. ¿Qué clases de actas de inspección existen?

Las **actas de inspección** pueden ser objeto de diversas clasificaciones, dependiendo de su **carácter, propuesta de liquidación** que contengan y **conformidad** que preste el contribuyente. En principio existen las siguientes clases de actas:

a) **Actas previas y definitivas.**

b) **Actas sin descubrimiento de deuda**, las cuales, a su vez, pueden ser de comprobado y conforme, y con regularización.

c) **Actas de conformidad** y de **disconformidad.**

d) **Actas con prueba preconstituida** del hecho imponible.

Son **actas previas** aquellas que dan lugar a **liquidaciones provisionales**, a cuenta de las definitivas que posteriormente se puedan practicar. En principio, el acta previa se formaliza para recoger los resultados parciales que va obteniendo la **Inspección** y sólo cuando las actuaciones de comprobación e investigación se completan se formaliza la definitiva.

La única excepción a esta regla surge cuando el contribuyente presta

conformidad parcial al contenido de la **propuesta de regularización** que formula la **Inspección**. En estos casos, aunque la comprobación haya sido total, se firman dos actas. Una previa, de **conformidad**, por los conceptos aceptados, y otra definitiva, de **disconformidad**, por los restantes no aceptados.

Procede también la formalización de actas previas, entre otros supuestos, cuando el **hecho imponible** deba ser comprobado en distintos lugares, por su fraccionamiento territorial, cuando la base del tributo se determine en función de las establecidas para otros o se computen rendimientos sujetos a retención, que no hayan sido comprobados, en los supuestos de comprobación abreviada, etc...

Las **actas sin descubrimiento de deuda** son aquellas de las que se deriva una **liquidación sin importe** a ingresar y, como queda dicho, pueden ser de **comprobado y conforme** o con regularización. En las primeras la **Inspección** estima **correcta** la situación tributaria del contribuyente, mientras que en las segundas considera necesario corregirla (regularizarla). La particularidad que presentan las de **comprobado y conforme** es que pueden extenderse, sin la presencia del sujeto pasivo o su representante, porque se presume su conformidad.

Las **actas con prueba preconstituida** también pueden formalizarse sin la presencia del sujeto pasivo (aunque deben notificársele), porque la prueba del hecho imponible obra ya en poder de la **Administración** (por ejemplo, por existir una declaración, documento público, etc...), limitando ésta su actividad a valorarla.

La distinción de mayor relevancia es, probablemente, la existente entre las **actas de conformidad** y las de **disconformidad**. Como su nombre indica, en las primeras, el contribuyente presta su **conformidad total** a la **propuesta de liquidación**, contenida en el acta, mientras que en las segundas, el contribuyente **rechaza**, al menos parcialmente, la referida **propuesta de liquidación**.

3.8. ¿Cuáles son las consecuencias de firmar en conformidad o disconformidad?

Conviene aclarar, con carácter previo, que las **actas de inspección** solamente reflejan la **propuesta de liquidación**, que los inspectores consideran adecuada para regularizar la situación tributaria del contribuyente. Porque, en efecto, corresponde al **Inspector-Jefe** del órgano o dependencia desde el que se hayan realizado las actuaciones inspectoras, dictar el correspondiente **acto administrativo de liquidación**.

Sentado, pues, que el **acta** (ya sea **previa, definitiva**, sin descubrimiento de deuda con regularización, o con prueba preconstituida), únicamente contie-

ne una **propuesta de liquidación**, es preciso señalar que la diferencia entre las de **conformidad** y **disconformidad** afecta, fundamentalmente, a la aceptación o no, que preste al contribuyente a la propuesta formulada por la **Inspección**. En consecuencia, afecta también a la tramitación posterior del acta.

La **firma de un acta de conformidad** produce los siguientes efectos:

a) El acta se entiende **notificada al sujeto pasivo** en la fecha de su firma.

b) El **Inspector-Jefe** cuenta con el plazo de un mes, a contar desde la fecha del acta, para dictar y notificar al sujeto pasivo el **acto administrativo de liquidación**. Si no lo hace (que es el supuesto más frecuente), se entiende producida la **liquidación** de acuerdo con la propuesta formulada en el **acta**. Es decir, la **propuesta se “convierte” en liquidación**.

c) El contribuyente queda obligado a **ingresar el importe de la liquidación** en los plazos reglamentariamente establecidos a tal efecto, contados a partir del día siguiente a aquel en el que se entiende producida la **liquidación**. Así, por ejemplo, si el acta se firma el 25 de abril, el ingreso debe efectuarse, en periodo voluntario, hasta el 20 de junio.

d) Se **reduce automáticamente** en un 30 por ciento el **importe de las sanciones aplicables**.

Puede ocurrir, sin embargo, que el **Inspector-Jefe** aprecie la existencia de errores materiales en el acta de conformidad, y dicte, para corregirlos, el correspondiente **acto administrativo de liquidación**, antes de que transcurra el plazo del mes desde la firma de aquella.

En tal supuesto, si la rectificación supone una **minoración de la deuda**, la nueva liquidación anula la **propuesta del acta** y el **plazo de ingreso** empieza a contar desde la fecha de notificación de dicha liquidación al sujeto pasivo. Por contra, si la rectificación supone un **aumento de la deuda**, la **liquidación suplementaria** por el exceso debe ingresarse en los plazos (véase 1.9.) que se computen desde su notificación.

Por su parte, el **acto de disconformidad** implica la incoación del correspondiente **expediente administrativo**, que se resuelve por el **Inspector-Jefe**, a la vista del **acta**, del **informe ampliatorio** que deben emitir los **inspectores actuarios** y de las **alegaciones** del sujeto pasivo. Su tramitación es la siguiente:

a) Puesta de manifiesto del **expediente** al sujeto pasivo para su examen. En el expediente debe figurar, necesariamente, el **informe ampliatorio al acta de disconformidad**.

b) El contribuyente puede formular sus **alegaciones**, previa puesta de manifiesto del expediente, dentro del plazo de los quince días hábiles siguientes al séptimo posterior a la fecha en que se haya extendido el acta, o a su recepción (es decir, dentro del plazo de 22 días).

Este **plazo** para formular **alegaciones** queda condicionado al trámite de la **puesta de manifiesto del expediente**, que es de inexcusable cumplimiento. Así, desde la fecha de notificación de la **puesta de manifiesto** (aunque dicha notificación se produzca después de transcurrido el término de los quince días, al que se ha hecho referencia en el párrafo anterior), el sujeto pasivo dispone siempre de quince días hábiles para formular alegaciones.

a) El acto administrativo de **resolución del expediente** debe ser dictado por el **Inspector-Jefe** dentro del mes siguiente a la finalización del plazo para formular alegaciones a la vista del acta, de las alegaciones formuladas por el **contribuyente** y de los demás documentos que obren en el expediente. Dicho acto puede **revocar** o **confirmar**, total o parcialmente, la propuesta de liquidación del acta y, en todo caso, abre la vía para la interposición de los **recursos** correspondientes.

3.9. ¿Puede una inspección imponer sanciones?

La **Inspección de los Tributos**, en el ejercicio de sus funciones de **comprobación** e **investigación**, puede sancionar las **infracciones tributarias** que cometan los contribuyente. Pueden ser infracciones **simples** o **graves**. Constituyen **infracciones graves**:

a) **Dejar de ingresar** la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse. La aplicación del **recargo por ingreso fuera de plazo** o del **recargo de apremio** (ver apartados 1.7 y 2.4) implican la exclusión de sanciones.

b) Disfrutar u obtener indebidamente **beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones** o **devoluciones**.

c) Determinar o acreditar improcedentemente **partidas positivas** o **negativas**, o **créditos de impuesto**, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones propias o de terceros.

d) Determinar **bases imponibles** o declarar cantidades a imputar a los socios de **sociedades transparentes** que no se ajusten a la realidad.

e) No presentar, presentar fuera de plazo o de forma incorrecta, las **declaraciones o documentos** necesarios para que la **Administración** pueda liquidar aquellos tributos que no se ingresan vía **“autoliquidación”**.

Los demás incumplimientos de deberes u obligaciones tributarias constituyen **infracciones simples**.

Las **infracciones tributarias** pueden sancionarse mediante **multa pecuniaria, fija** o **proporcional**; **pérdida** de la posibilidad de obtener **subvenciones** y **ayudas públicas**, y disfrutar de **beneficios** o **incentivos fiscales**, du-

rante un periodo de hasta cinco años; **prohibición**, durante idéntico plazo, de celebrar **contratos con el Estado** u otros entes públicos y **suspensión**, hasta un año, del ejercicio de **profesiones oficiales, empleo o cargo público**. De todas, es lógicamente la **multa pecuniaria**, además de la más habitual, la **sanción** de mayor trascendencia económica para el contribuyente.

La reciente **Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria** ha modificado el régimen sancionador, reduciendo el **límite máximo de las sanciones**, todo ello con el fin de evitar la **litigiosidad** que actualmente existe en los tribunales, tanto administrativos como ordinarios.

Con carácter general, las **infracciones graves** se sancionan con **multa proporcional del 50 al 150 por ciento** sobre la **deuda tributaria**, cantidad dejada de ingresar o importe del beneficio o devolución indebidamente obtenidos.

No obstante, las infracciones graves consistentes en la falta de ingreso de tributos repercutidos, (por ejemplo, IVA), de ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta (por ejemplo, IRPF), se sancionan con multa del **75 al 150 por ciento**

Si la **infracción** consiste en acreditar cantidades, gastos o partidas a **compensar** o **deducir** de la base de declaraciones futuras, la **sanción** se cifra en el **10 por ciento** del importe del referido concepto (por ejemplo, **bases imponibles negativas**) y si consiste en acreditar indebidamente partidas a compensar en la cuota o créditos fiscales aparentes, la sanción se eleva al **15 por ciento** de las cantidades indebidamente acreditadas (por ejemplo, **deducciones, bonificaciones, etc...**).

Conviene precisar que la **culpabilidad** del **contribuyente** es un requisito esencial para la imposición de una **sanción**, culpabilidad que, como tiene señalado el **Tribunal Supremo**, debe de ser **clara** y quedar debidamente **acreditada** en el **expediente**.

La **Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria** ha recogido, expresamente, el **principio de culpabilidad**, incorporándolo a su texto, al excluir la responsabilidad en los supuestos en los que se haya puesto la **diligencia necesaria** en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, la **Ley** entiende que se ha puesto la **diligencia necesaria** cuando el **contribuyente** haya presentado una **declaración veraz y completa** y haya practicado, en su caso, la correspondiente **autoliquidación**, amparándose en una **interpretación razonable de la norma**.

Por lo que se refiere a la posibilidad de obtener la **suspensión de las sanciones** impuestas, véase apartado 4.9 de este Manual.

Constituyen **infracciones simples** el incumplimiento de obligaciones

o deberes tributarios cuando no constituyan **infracciones graves**. Por tanto, el corolario de las infracciones simples es muy amplio. Destacan, en particular, la falta de presentación de declaraciones, el incumplimiento de los deberes de suministrar datos o información requerida por la **Administración**, el incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral o censal, el incumplimiento de las obligaciones de facturación, el incumplimiento de la obligación de comunicar el NIF, la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la **Administración** en cualquiera de sus fases, etc...

Si el elenco de **infracciones simples** es amplio, el repertorio de las **sanciones aplicables** lo es aún mucho más. Con carácter general, cada **infracción simple** es sancionable con una **multa** que puede oscilar entre las **1.000 y las 150.000 pesetas**. Pese a ello, la **Ley** contiene especialidades en los siguientes supuestos:

- Incumplimiento de **facilitar información** de terceros (**multa de 1.000 a 200.000 pesetas** por dato omitido, con un máximo del 3 por ciento del volumen de operaciones del infractor).

- Son sancionables con **multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas** las infracciones que afectan a la **contabilidad** (omisión, inexactitud, contabilización de operaciones en cuentas con nombre distinto al que le corresponde según su naturaleza, etc...), a la transcripción incorrecta de datos en las declaraciones tributarias, las que consistan en la falta o retraso en la llevanza de libros de contabilidad o en la llevanza de contabilidades diversas, las que consistan en la falta de aportación de pruebas o documentos contables requeridos por la **Administración**.

- El incumplimiento de la obligación de **facilitar datos** censales sobre actividades empresariales o profesionales se sanciona con **multa de 1.000 a 150.000 pesetas**.

- La falta de utilización del **NIF** es sancionable con **multa de 1.000 a 150.000 pesetas**.

- La **resistencia**, excusa o negativa a la actuación de la **Administración**, se sancionará con **multa de 50.000 a 1.000.000 de pesetas**.

3.10. ¿Cómo se gradúan las sanciones?

Dentro de los límites mínimo y máximo, las **sanciones aplicables** en cada caso a las infracciones cometidas por los **contribuyentes**, se gradúan atendiendo a diversos criterios:

a) La comisión repetida de infracciones tributarias. Cuando concurra dicha circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje mínimo de sanción se incrementará entre 10 y 50 puntos.

b) **La resistencia, negativa u obstrucción** a la acción investigadora de la **Administración** tributaria. Cuando concurra dicha circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje mínimo de sanción se incrementará entre 10 y 50 puntos.

c) **La utilización de medios fraudulentos** (anomalías sustanciales en la contabilidad, empleo de facturas o justificantes falsos, etc...) en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por persona interpuesta. Cuando concurra dicha circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje mínimo de sanción se incrementará entre 20 y 75 puntos.

d) **La ocultación a la Administración** de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria (falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas). Cuando concurra dicha circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje mínimo de sanción se incrementará entre 10 y 25 puntos. Este criterio de graduación se aplica, exclusivamente, a las sanciones por **infracciones graves**.

e) **Falta de cumplimiento** espontáneo o **retraso** en el incumplimiento de obligaciones o deberes formales o de colaboración. Se aplica, únicamente, como criterio de graduación de las sanciones por **infracciones simples**.

f) Trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados a requerimiento de la **Administración** y, en general, del incumplimiento de **obligaciones formales** o de índole **contable** o **registral**. Se aplica únicamente como criterio de graduación de las sanciones por infracciones simples.

Los criterios de graduación son aplicables de forma simultánea.

Dado que los criterios de graduación comentados son fruto de las novedades introducidas por la recientemente aprobada **Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria** -que ha introducido cambios sustanciales con relación a los criterios de graduación previstos en la normativa vigente hasta ahora-, la aplicación concreta de cada uno de tales criterios está pendiente del **desarrollo reglamentario** que deberá realizar el **Gobierno** mediante la aprobación de un **Real Decreto**.

3.11. ¿Qué normativa se aplica a las inspecciones cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria?

La **Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria** establece expresamente que la nueva normativa será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con **anterioridad a su entrada en vigor**, siempre que su apli-

cación resulte **más favorable** para el **sujeto infractor** y la **sanción impuesta** no haya adquirido firmeza.

En otras palabras, la nueva normativa se aplicará con **carácter retroactivo**, (y sólo cuando sea **más favorable para el contribuyente**), a los **expedientes sancionadores abiertos**, bien por haber quedado en suspenso su tramitación, o bien por estar recurridas las sanciones ante los **Tribunales** Administrativos u Ordinarios.

A este respecto, es preciso señalar que, como consecuencia de la esperada modificación del régimen sancionador -fruto de la comentada **Ley de Reforma**- la **Dirección General de la Agencia Tributaria**, por medio de una Instrucción interna de 14 de diciembre de 1994, ordenó a los órganos de inspección la suspensión de los **expedientes sancionadores** pendientes de resolución.

En todo caso, la **revisión de las sanciones** que no hayan adquirido firmeza, se realizara por el órgano que esté conociendo la correspondiente reclamación. Dependiendo de la instancia en que ésta se encuentre, podrá ser un órgano integrado dentro de la propia **Administración** o directamente los **Tribunales Ordinarios de Justicia**.

4.

LAS VIAS DE RECURSO CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACION

- 1. ¿Qué clases de recursos pueden interponerse contra las liquidaciones giradas por la Administración?
- 2. ¿En qué consiste el recurso de reposición?
- 3. ¿En qué consiste la reclamación económico-administrativa?
- 4. ¿Es aconsejable interponer un recurso de reposición o es mejor acudir directamente al Tribunal Económico-Administrativo?
- 5. ¿En qué consiste el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central?
- 6. ¿En qué consiste el denominado recurso de revisión?
- 7. ¿Se necesita abogado o procurador para interponer un recurso en vía administrativa?
- 8. ¿En qué consiste el silencio administrativo?
- 9. ¿Se suspende la ejecución del acto administrativo cuando se recurre?
- 10. ¿Qué es el recurso contencioso-administrativo? ¿Cuál es el procedimiento a seguir en primera o única instancia?
- 11. ¿Son recurribles las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia o por la Audiencia Nacional?
- 12. ¿Es necesaria la intervención de abogado o procurador en el recurso contencioso-administrativo?
- 13. ¿Existe alguna especialidad en materia de tributación local?

4. Las vías de recurso contra los actos de la Administración

4.1. ¿Qué clases de recursos pueden interponerse contra las liquidaciones giradas por la Administración?

Como hemos comentado en el capítulo 1, la **Administración** tiene la facultad de girar **liquidaciones, provisionales** o **definitivas**. Pero el hecho de que sean **definitivas** no significa, en modo alguno, que tales liquidaciones sean **firmes**.

Por tanto, sean **provisionales** o **definitivas**, el **contribuyente** que haya recibido notificación de la liquidación girada por la **Administración** tiene derecho a **recurriarla**.

La **Administración** está obligada a comunicar al **contribuyente**, al tiempo de notificarle la liquidación, los **recursos** que contra la misma pueden interponerse, con indicación de los **plazos** y **organismos** ante los cuales deberán ser presentados (ver apartado 6.2).

Con carácter general, cuando un **contribuyente** recibe una **liquidación**, puede optar por presentar recurso ante el mismo órgano que dictó el acto (**recurso de reposición**) o, alternativamente, por recurrir directamente ante los **Tribunales Económico-Administrativos** (reclamación económico-administrativa). Estos recursos se comentan en los apartados 4.2 y 4.3.

Además de estos recursos, que pueden denominarse “**ordinarios**”, la Ley ha previsto la figura del **recurso extraordinario de revisión**, que procede en los supuestos excepcionales que se comentan en el apartado 4.6.

Los recursos citados participan de una característica común: en todos los casos se trata de **recursos “administrativos”** por ser resueltos por órganos de la propia **Administración**.

Posteriormente, una vez agotada la **vía administrativa**, los contribuyentes pueden dirigirse a los **Tribunales de Justicia** mediante el denominado **recurso contencioso administrativo**, que podrá interponerse ante los **Tribunales Superiores de Justicia** de la **Comunidad Autónoma** correspondiente o bien ante la **Audiencia Nacional**. Este recurso se comenta en el apartado 4.10.

4.2. ¿En qué consiste el recurso de reposición?

El **recurso de reposición** es potestativo, es decir, el **contribuyente** puede optar por utilizar esta vía o prescindir de ella.

Pese a ello, en materia de aplicación y efectividad de tributos locales,

entendemos que tal **recurso** tiene carácter obligatorio, como instancia previa al **recurso contencioso administrativo** (ver apartado 4.13).

En caso de optar por esta vía, el **recurso de reposición** se debe presentar ante el órgano que haya dictado el acto administrativo que se pretende impugnar. Este mismo órgano es el que tiene competencia para resolverlo.

Debe interponerse dentro del plazo de quince días hábiles, a contar desde el siguiente al de la **notificación** del acto cuya revisión se solicita (por lo que se refiere a la validez de la notificación, ver capítulo 6).

El **recurso de reposición** se inicia mediante un **escrito** (ver **modelo de escrito** en apartado 12.1), en el que deben constar los siguientes extremos:

a) El **órgano** ante el que se formula el recurso que, como se ha comentado, es el mismo que dictó el acto administrativo que se recurre.

b) Las **circunstancias personales** del recurrente (domicilio, NIF, etc...).

c) El **domicilio** que señale el recurrente, a efectos de notificaciones, que podrá ser su domicilio habitual o cualquier otro.

d) El **acto administrativo** que se recurre, la fecha en que se dictó, el número de expediente y los demás datos relativos al mismo que se consideren convenientes.

e) Los **hechos y fundamentos de derecho** que el recurrente estime oportuno alegar en defensa de sus intereses.

f) El **lugar y la fecha de interposición** del recurso.

g) La manifestación de que no se ha **impugnado** el acto en **vía económico administrativa**.

Junto con el citado escrito, deberán presentarse los **documentos** que sirvan de base a la pretensión que se ejercita y, si se solicita la suspensión del acto impugnado, también deberán acompañarse las garantías necesarias al efecto (ver apartado 4.9).

El **contribuyente**, dentro del plazo que tiene para interponer el **recurso de reposición**, puede personarse en la **Delegación o Administración de Hacienda** correspondiente, para examinar el expediente en el que debe constar toda la documentación relativa al caso.

En teoría, salvo circunstancias excepcionales, la **Administración** dispone de un plazo de ocho días para resolver el **recurso**. Ni que decir tiene que, en la práctica, tal plazo nunca se cumple y, en el mejor de los casos, la resolución suele demorarse varios meses.

Pese a ello, para evitar la **indefensión del contribuyente**, y con el fin de que éste pueda acudir a la **instancia superior** si lo estima oportuno, el recurso se considera **desestimado** si en el plazo de treinta días desde su interposición no se hubiera producido una resolución expresa. Esta practica adminis-

trativa se conoce con el nombre de “**silencio administrativo**”, en este caso, “**negativo**” por implicar la desestimación del recurso (ver apartado 4.8).

En todo caso, antes o después, la **Administración** tiene la obligación de **resolver el recurso**, de forma expresa y por escrito, exponiendo de forma clara las razones por las que se estima o revoca el acto impugnado.

La resolución del **recurso de reposición**, ya sea de forma expresa o por **silencio administrativo negativo**, es recurrible en la **vía económico-administrativa** (ver apartado 4.3). Excepcionalmente, en materia de **tributación local**, la resolución del **recurso de reposición** pone fin a la **vía administrativa**, que puede impugnarse en vía **contencioso administrativa** (ver apartados 4.10 y 4.13)

4.3. ¿En qué consiste la reclamación económico-administrativa?

La competencia para conocer y resolver las **reclamaciones económico-administrativas** corresponde a los **Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR)** y al **Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)**, aunque, para determinadas cuestiones, la competencia reside en el propio **Ministerio de Economía y Hacienda**. Existen también los denominados **Tribunales Económico-Administrativos Locales**, cuya competencia se extiende exclusivamente a los territorios de Ceuta y Melilla.

Los **TEAR** y el **TEAC**, a pesar de su denominación, se encuadran orgánicamente dentro del propio **Ministerio de Economía y Hacienda**, de forma que, en cierto modo, se convierten en juez y parte de las causas que les son encomendadas.

A los **Tribunales Económico Administrativos** puede acudir directamente, es decir, sin haber interpuesto previamente un **recurso de reposición** que, como hemos visto, es potestativo. Pese a ello, nada impide que se llegue a la **vía económico administrativa** después de haber interpuesto el **recurso de reposición** (ver apartado 4.1).

El procedimiento para esta vía es relativamente sencillo, aunque algo más complejo que el previsto para el **recurso de reposición**.

Con carácter general, las **reclamaciones económico-administrativas** se interponen ante el **TEAR** correspondiente a la respectiva **Comunidad Autónoma**. Dependiendo de la cuantía de la reclamación, la resolución que dicte el **TEAR** puede o no poner fin a la **vía económico-administrativa**. Así, si la cuantía del acto recurrido no excede de tres millones de pesetas, la resolución del **TEAR** pone fin a dicha vía. Si, por el contrario, el importe del acto recurrido excede dicha cantidad, la **resolución del TEAR** deberá ser recurrida en al-

zada ante el **TEAC**, para que éste resuelva, poniendo con ello fin a la **vía económico administrativa** (ver apartado 4.5).

Cuando se trate de un asunto de **comprobación de valores** o de la fijación de **bases impositivas**, el límite se fija en cincuenta millones de pesetas.

Existen dos formas de iniciar la reclamación:

a) Mediante escrito en el que el **contribuyente** se limita a pedir que se tenga por interpuesta la **reclamación económico-administrativa**. Pasados algunos meses, el **TEAR** pondrá de manifiesto al **contribuyente** el **expediente administrativo**, al objeto de que éste formule las alegaciones que a su derecho convengan y presente las **pruebas pertinentes** (ver modelos de escrito de interposición y de alegaciones en apartados 11.2 y 11.3)

b) Mediante escrito en el que, además de pedir la interposición de la **reclamación económico-administrativa**, el **contribuyente** formule las **alegaciones** que estime convenientes a su derecho, aportando los documentos y pruebas pertinentes.

La **tramitación del expediente** debería ser más rápida en el supuesto b) anterior, ya que, salvo que el **contribuyente** manifieste lo contrario, se entiende que renuncia al trámite posterior de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones y prueba. Sin embargo, en la práctica, esto no es así, ya que los **TEAR** acostumbran, también en este supuesto, a poner de manifiesto el expediente al **contribuyente**. En ocasiones, es recomendable optar por la primera alternativa, ya que, con posterioridad a la fecha de interposición del recurso, es posible que aparezcan nuevos fundamentos en los que apoyar la reclamación.

El escrito de interposición de la **reclamación económico administrativa** ante el **TEAR** debe presentarse en el plazo de quince días hábiles, a contar desde el siguiente a aquél en el que se haya recibido la notificación del acto impugnado (por ejemplo, una **liquidación** o una **resolución expresa en un Recurso de Reposición**). En caso de resolución presunta desestimatoria, por **silencio administrativo**, la reclamación podrá presentarse en cualquier momento, aunque un sector minoritario de la doctrina entiende que debe equiparse el **silencio administrativo** a las denominadas “**notificaciones formalmente defectuosas**” (ver apartado 6.2), por lo que quedaría reducido a seis meses el plazo para recurrir resoluciones desestimatorias por silencio.

El **plazo** para formular **alegaciones** una vez puesto de manifiesto el expediente es, de quince días hábiles.

En teoría, entre la **interposición del recurso** y la **resolución** del mismo no debería transcurrir más de **un año**, salvo como dice la norma, que concurran circunstancias excepcionales debidamente justificadas. En la práctica, la excepción se ha convertido en regla general, y los **Tribunales Econó-**

mico Administrativos suelen tardar bastante más de un año en resolver las **Reclamaciones**.

Para evitar que la **inactividad administrativa** perjudique al contribuyente, también aquí existe la figura del **silencio administrativo negativo**: si el **TEAR** no ha resuelto en el plazo de un año, el **contribuyente** podrá considerar **desestimada la reclamación** al objeto de interponer el recurso procedente.

Contra las resoluciones del **TEAR**, cabe interponer los siguientes recursos:

1. El de **alzada** ante el **TEAC**, si por la cuantía del asunto, la **resolución del TEAR** no pone fin a la **vía económico-administrativa** (ver apartado 4.5).

2. El **recurso contencioso administrativo** ante el **Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma** que corresponda, si, por la cuantía del asunto, la **resolución del TEAR** pone fin a la **vía económico-administrativa** (ver apartado 4.10).

4.4. ¿Es aconsejable interponer un recurso de reposición o es mejor acudir directamente al Tribunal Económico-Administrativo?

La tramitación de un **recurso de reposición**, aunque lenta, es mucho más rápida que la **tramitación en vía económico administrativa**, lo que implica que, en ciertos casos, pueda ser aconsejable interponer **recurso de reposición** con carácter previo.

Ahora bien, no puede desconocerse que, salvo en casos de manifiesto **error** u **omisión**, son raras las ocasiones en la que un órgano administrativo se aviene a rectificar sus propios actos administrativos.

Por tanto, la interposición de un **recurso de reposición** es aconsejable cuando los motivos alegados por el **contribuyente** sean absolutamente claros y no dejen lugar a dudas sobre la irregularidad del acto dictado por la **Administración**.

Por el contrario, en aquellos casos en los que las posibilidades de obtener una resolución favorable, en **vía administrativa**, son escasas o nulas, es recomendable prescindir del **recurso de reposición**.

En todo caso, el juego del **silencio administrativo** (ver apartado 4.8) resta trascendencia a la cuestión.

4.5. ¿En qué consiste el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central?

Como hemos comentado en el apartado 4.3, la resolución del **TEAR** no en todos los casos pone fin a la **vía administrativa**.

Cuando, por razón de la cuantía, el **TEAR** no resuelve en “**única instancia**”, sino que lo hace en “**primera instancia**”, es necesario acudir al **Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)** en alzada para que éste revise la resolución dictada por el **TEAR**.

El **recurso de alzada** puede ser interpuesto tanto por el **contribuyente**, como por la propia **Administración**, si el fallo del **TEAR** hubiera resultado contrario a sus pretensiones.

El plazo para la interposición del **recurso de alzada** es, como en todos los casos anteriormente vistos, el de quince días hábiles, a contar desde el siguiente a aquél en que se reciba la notificación de la resolución dictada por el **TEAR**.

En el **escrito de interposición del recurso** (ver modelo de escrito en el apartado 12.4), el **contribuyente** deberá exponer los hechos y fundamentos de derecho en los que fundamente su recurso, acompañando los documentos que estime necesarios en apoyo de sus pretensiones. Salvo causas excepcionales, y a diferencia de lo que sucede en las **reclamaciones ante el TEAR**, en el recurso de alzada al **TEAC** no hay posterior puesta de manifiesto del expediente para alegaciones adicionales.

El **TEAC** deberá resolver en el plazo de un año a contar desde la interposición del recurso. Juega aquí también el **silencio administrativo negativo**, al objeto de que el contribuyente pueda seguir la escala de recursos si, en dicho plazo, no le ha sido notificada una resolución expresa.

La **resolución del TEAC** pone fin a la **vía económico-administrativa**. En consecuencia, contra la misma puede el contribuyente interponer **recurso contencioso administrativo**, en este caso, ante la **Audiencia Nacional** (las resoluciones en única instancia del **TEAR**, se recurren ante los **Tribunales Superiores de Justicia** de las respectivas **Comunidades Autónomas**, mientras que las resoluciones del **TEAC** se recurren ante la **Audiencia Nacional**).

4.6. ¿En qué consiste el denominado recurso de revisión

Con carácter general, cuando un **acto administrativo** no se recurre dentro del plazo que a tal efecto señala la ley, se convierten en **firme**. De ese modo, transcurrido dicho plazo, decae la acción del **contribuyente** para interponer **recurso**.

No obstante, existen motivos excepcionales que permiten al **contribuyente** recurrir el acto administrativo, incluso después de haber transcurrido el **plazo de presentación de los recursos ordinarios** (reposición y reclamación económico administrativa). Este recurso, que únicamente puede interponerse

cuando concurren determinadas circunstancias excepcionales, se conoce con el nombre de **recurso extraordinario de revisión**.

Los motivos en los que debe basarse este recurso están tasados en la ley y son los siguientes:

a) Que al dictar el acto administrativo, se hubiera incurrido en **manifiesto error de hecho**, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente.

b) Que aparezcan documentos de **valor esencial** para la resolución de la reclamación, ignorados al dictarse ésta, o que, en su momento, fueran de imposible aportación al expediente.

c) Que en la resolución hayan influido esencialmente **documentos o testimonios declarados falsos** por sentencia judicial firme.

d) Que la resolución se hubiese dictado como consecuencia de **prevaricación, cohecho, violencia** u otra **maquinación fraudulenta**, y se hubiera declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

La ley prevé los siguientes plazos para interponer el **recurso extraordinario de revisión**:

1. En el primer supuesto, dentro del plazo de cuatro años, contados desde el día siguiente al de la notificación del acto o resolución que se impugne.

2. En los demás supuestos, en el plazo de tres meses a contar desde que se hubieran producido las circunstancias previstas (descubrimiento de documentos o sentencia firme).

En todo caso, será competente para resolver el **TEAC** y, contra la resolución que se dicte, podrá interponerse **recurso contencioso administrativo** ante la **Audiencia Nacional**.

4.7. ¿Se necesita abogado o procurador para interponer un recurso en vía administrativa?

En el **recurso de reposición** (ver apartado 4.1), no es en ningún caso necesaria la intervención de **Abogado** o **Procurador**, lo cual reduce el coste del recurso.

En el ámbito de las **reclamaciones económico-administrativas**, la intervención de **Procurador** tampoco es necesaria. Sin embargo, en algunos casos excepcionales se requiere la intervención de **Abogado**. Por su interés, destacamos dos casos en los que tal intervención es necesaria:

– Cuando el reclamante actúe representado por un tercero que no sea su **representante legal**. Así, en el supuesto de que el reclamante sea una **persona jurídica** (por ejemplo, **sociedad**), únicamente será necesaria la interven-

ción de **Abogado** cuando el representante sea un mero apoderado. Por el contrario, si el representante tiene la consideración de **Administrador, Gerente o Director**, no será necesaria la asistencia de **Abogado**.

– En los **recursos extraordinarios de revisión** (ver apartado 4.6)

4.8. ¿En qué consiste el silencio administrativo?

Aunque ya se ha hablado del **silencio administrativo** en otros apartados de este capítulo, conviene, por su importancia, recapitular lo ya comentado.

El **silencio administrativo** se configura como una **garantía del contribuyente** que le permite acceder a la **instancia siguiente**, sea ésta administrativa o judicial, sin esperar, necesariamente, a la resolución expresa de un recurso.

Transcurrido un periodo cierto de tiempo, determinado por la ley para cada tipo de recurso, sin que recaiga una **resolución expresa**, el citado recurso se entiende **desestimado**, al objeto de que el **contribuyente** pueda interponer ulterior recurso ante la instancia procesal correspondiente.

Pese a ello, hay que dejar claro que el **silencio administrativo** no es una forma de **resolución del expediente**, sino una **ficción legal**, en virtud de la cual, se entiende que la **Administración** deniega la pretensión del **contribuyente**, al no resolver en el plazo previsto en la ley. Por tanto, la **Administración** está obligada a dictar resolución expresa, incluso aunque el **contribuyente** hubiera acudido a la siguiente instancia procesal.

En consecuencia, el **contribuyente** tiene una doble opción: **recurrir** el acto desestimatorio **presunto por silencio administrativo negativo** o **esperar la resolución expresa** y, a la vista de los resultados, recurrir o no la misma.

Cuando la **resolución** se entiende desestimada por **silencio administrativo**, no juega el plazo de quince días para interponer el pertinente recurso, de forma que en cualquier momento el **contribuyente** puede optar por acudir a la siguiente instancia. Como ya advertimos en el apartado 4.3, hay quien entiende que debe equiparse el **silencio administrativo** a las denominadas **notificaciones formalmente defectuosas** (ver apartado 6.2), quedando reducido a seis meses el plazo para recurrir resoluciones desestimatorias por silencio.

Excepcionalmente, cuando la resolución presunta por **silencio administrativo** pone fin a la **vía administrativa**, el plazo para interponer el **recurso contencioso administrativo** es de un año a contar desde la interposición del recurso presuntamente desestimado. A estos efectos, conviene recordar, aun a riesgo de incurrir en reiteraciones, que agotan la **vía administrativa**:

a) Las resoluciones del **TEAR** en única instancia (ver apartado 5.3).

b) Las resoluciones del **TEAC** dictadas en un **recurso de alzada** (ver apartado 5.5).

c) Las resoluciones de los recursos de reposición dictadas en materia de **tributos locales** (ver apartado 5.13).

4.9. ¿Se suspende la ejecución del acto administrativo cuando se recurre?

Veámos en el apartado 2.1 de este Manual que los actos dictados por la **Administración** se presumen **ciertos** y son **ejecutivos** sin necesidad de auxilio judicial.

Pero esto no quiere decir que los actos sean firmes, dado que el **contribuyente** tiene la posibilidad de interponer recursos, primero en **vía administrativa** y posteriormente ante los **Tribunales de Justicia**.

En previsión de que las resoluciones y sentencias, dictadas en vía de recurso, puedan estimar total o parcialmente los fundamentos alegados por el **contribuyente**, el ordenamiento jurídico establece la posibilidad de que la **ejecución del acto administrativo** quede **suspendida** hasta la resolución definitiva de la cuestión.

Sin embargo, la **suspensión** requiere que el **contribuyente**, al tiempo de presentar el correspondiente recurso, **aporte las garantías** suficientes para que, en el caso de que la sentencia definitiva sea favorable a la **Administración**, ésta pueda hacer efectiva la deuda tributaria pendiente.

A esto efectos, únicamente son válidas las siguientes **garantías**:

a) **Aval solidario** prestado por entidad de crédito.

b) **Depósito en dinero en efectivo** o valores públicos en la **Caja General de Depósito**.

c) **Fianza personal y solidaria** prestada por dos **contribuyentes** de la localidad, de reconocida solvencia, sólo para débitos inferiores a 100.000 pesetas.

La **garantía** debe cubrir el **importe de la deuda tributaria impugnada**, más el **interés de demora** que se origine por la **suspensión**. En el caso de que la reclamación se realice en vía económica administrativa, deberá cubrir, además, un 5 por ciento de la deuda tributaria, por si el **Tribunal Económico Administrativo** apreciase temeridad o mala fe. En el procedimiento ejecutivo existen ciertas especialidades que se comentan en el apartado 2.9.

La **Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria** introduce modificaciones significativas en la materia, entre las cuales merece la pena destacar las siguientes:

a) La **suspensión de las sanciones** impuestas por la **Administración**

deberá ser **automática**, sin necesidad de **garantía**, cuando su ejecución afecta sustancialmente al mantenimiento de la **capacidad productiva** o de los **servicios**, y del **nivel de empleo** de la **actividad económica**. A estos efectos, se entiende que afecta sustancialmente cuando la **sanción** exceda del **15 por ciento del patrimonio** o de los **fondos propios** del sujeto pasivo.

b) Cuando el **contribuyente** no pueda aportar las **garantías** necesarias para obtener la suspensión, podrá ésta decretarse, siempre y cuando la ejecución pudiera causar **perjuicios de imposible o difícil reparación**. En estos casos podrá o no solicitarse la aportación de otro tipo de **garantías** (por ejemplo, hipoteca, prenda, fianza personal, etc...).

Recientemente se ha aprobado un **Real Decreto** que establece la posibilidad de que la garantía aportada en un **recurso de reposición** puede hacerse extensible a la **vía económico-administrativa**. Se evita, con ello, la presentación de una nueva garantía, retirando la presentada en **reposición**.

El **contribuyente** también puede optar por **pagar la deuda tributaria** y posteriormente **recurir el acto administrativo**. En este caso, carece de sentido solicitar la suspensión de la ejecución del acto administrativo, no siendo, por tanto, necesario prestar garantía alguna. Si el recurso es favorable al **contribuyente**, la **Administración** deberá **devolver la cantidad ingresada** más los intereses legales correspondientes.

Finalmente, y por lo que respecta a los **recursos administrativos**, es preciso apuntar que la interposición del denominado **recurso extraordinario de revisión** (ver apartado 4.6) no suspende, en ningún caso, la ejecución del acto reclamado.

Cuando el asunto en cuestión llega a la **Jurisdicción Contenciosa** (ver apartado 4.10), en pura teoría la suspensión podría acordarse sin necesidad de **fianza**, siempre y cuando pudiera acreditarse que la ejecución del acto administrativo entraña un perjuicio de difícil o imposible reparación para el **contribuyente** (por ejemplo, que afecta a la capacidad productiva o de generación de empleo de la empresa). Pese a ello, en la práctica, los **Tribunales**, salvo en casos muy excepcionales, no se avienen a suspender la ejecución del acto administrativo si el **contribuyente** no aporta o extiende la correspondiente **garantía**.

4.10. ¿Qué es el recurso contencioso - administrativo? ¿Cuál es el procedimiento a seguir en primera o única instancia?

Hasta aquí, todos los recursos y reclamaciones que se han ido analizando se encuadran dentro de lo que podríamos denominar la **vía administrativa**.

Tanto en el **recurso de reposición** como en las **reclamaciones económico-administrativas**, los encargados de instruir el procedimiento y de resolver las cuestiones recurridas forman parte de la **Administración** (orgánicamente integrados dentro del **Ministerio de Economía y Hacienda**).

La **vía administrativa** puede durar varios años, dependiendo de la complejidad de la cuestión, la existencia de precedentes que faciliten la tarea de los **Tribunales Económico-Administrativos**, la sobrecarga de trabajo de éstos, la necesidad de interponer **recurso de alzada**, (ver apartado 4.5) etc... En todo caso, es habitual que la **tramitación** y **resolución** del expediente en **vía administrativa** se demore **entre tres y siete años**, o incluso más, sobre todo si la reclamación se deriva de actuaciones inspectoras, en las que existe un **trámite de alegaciones** previo (ver apartado 3.8.).

Agotada la **vía administrativa**, lo cual se produce en los supuestos comentados en el apartado 4.8 (al final), se abre, tanto para el **contribuyente**, como para la propia **Administración**, la posibilidad de acudir a los **Tribunales de Justicia** (ver nota aclaratoria al final de este apartado).

En términos generales, los **recursos** se presentan y resuelven por alguno de los siguientes **Tribunales**:

a) El **Tribunal Superior de Justicia** de la correspondiente **Comunidad Autónoma**, cuando lo que se impugna es una resolución dictada por el **Tribunal Económico-Administrativo Regional**, en única instancia o una resolución a un **recurso de reposición**, dictada en el ámbito de los tributos locales.

b) La **Audiencia Nacional**, cuando lo que se recurre es una resolución dictada por el **Tribunal Económico Administrativo Central**.

El **plazo** para interponer el recurso es de **dos meses** a contar desde el día siguiente al de la notificación de la resolución que se impugne.

En el momento de la interposición del **recurso contencioso administrativo**, el **contribuyente** debe limitarse a presentar un **escrito** (ver modelo de escrito en apartado 11.5) citando el acto administrativo que se impugna (resolución del **TEAR**, del **TEAC**, de tal o cual Ayuntamiento y su cuantía, etc...) y solicitando que se tenga por interpuesto el recurso.

A dicho escrito deberán acompañarse ciertos **documentos**, fundamentalmente el original del **poder de representación** -al procurador-, la **copia de la resolución** que se recurre y la **copia del escrito** que, necesariamente, deberá dirigirse al **órgano de la Administración** que dictó el acto que se recurre, comunicándole la interposición del **recurso contencioso**.

En todo caso, si el **Tribunal** estima que falta algún documento, señalará un plazo de diez días para que el recurrente pueda subsanar el defecto.

Una vez admitido el recurso, el **Tribunal** deberá solicitar a la **Admi-**

nistración el expediente en el que consten todos los antecedentes del caso objeto de recurso, entendiéndose, en ese momento, emplazada la propia **Administración**.

Recibido el **expediente administrativo**, el **Tribunal** deberá hacer entrega del mismo al **recurrente**, al objeto de que éste, en el plazo de veinte días hábiles, formule su **demanda** (ver modelo de escrito en apartado 11.6) en la que, ahora sí, el **contribuyente** deberá expresar, con la debida separación, los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, alegando cuantos motivos procedan, incluso aunque no se hubieran hecho valer en los recursos sustanciados en la vía administrativa.

Junto con la **demanda**, el **contribuyente** deberá acompañar los documentos en los que, directamente, funde su derecho. Por motivos procesales, es muy importante acompañar todos los documentos al tiempo de presentar la demanda.

Presentada la **demanda** ante el **Tribunal**, éste deberá dar traslado de la misma, junto con el **expediente administrativo**, a la parte **demandada** (en este caso, la **Administración**), para que la conteste en el plazo de veinte días hábiles. Acompañando, asimismo, los documentos que procedan.

Aunque en el **procedimiento contencioso** existe el **trámite de prueba**, en materia tributaria su incidencia y virtualidad es menor, de forma que en muchos casos no llega a haber recibimiento a prueba.

Lo mismo ocurre con la **celebración de la vista** que, en general, se sustituye por el **trámite de conclusiones** (ver modelo de escrito en apartado 11.7). En él, tanto la parte demandante (**contribuyente**) como la demandada (**Administración**), exponen unas conclusiones sucintas acerca de los hechos alegados, **prueba** (en su caso) y **fundamentos jurídicos** en los que apoyen sus pretensiones. El plazo para la presentación del escrito será de quince días.

A la vista de los escritos presentados por las partes y, en su caso, de la prueba practicada, el **Tribunal** debe dictar **sentencia**, estimando o desestimando el recurso interpuesto. También puede declarar la **inadmisibilidad** del recurso, por motivos exclusivamente **formales** (falta de capacidad, incompetencia para conocer del asunto, impugnación fuera de plazo, etc.), sin entrar en el fondo de la cuestión.

Nota: Los anteriores comentarios parten de una premisa: que es el **contribuyente** quien **recurre** la resolución dictada en vía administrativa. Sin embargo, no debe olvidarse que la propia **Administración** puede también interponer **recurso contencioso** si considera que la resolución dictada por los **Tribunales Económico Administrativos** es lesiva para sus intereses.

4.11. ¿Son recurribles las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia o por la Audiencia Nacional?

En determinados supuestos, las sentencias dictadas por los **Tribunales Superiores de Justicia** o por la **Audiencia Nacional**, pueden impugnarse ante el **Tribunal Supremo**. A esta instancia procesal se le denomina **recurso de casación**.

La **Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa** establece los casos en los que no puede interponerse **recurso de casación**, entre los cuales destacan aquellos cuya **cuantía** no exceda de seis millones de pesetas.

Establece también los motivos en los que debe fundarse el **recurso**, entre los cuales figuran tres **formales** y uno de **fondo**: “la infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia, que fueren aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate”.

4.12. ¿Es necesaria la intervención de abogado o procurador en el recurso contencioso-administrativo?

La intervención de **Abogado**, como director técnico en el proceso es necesaria. En la práctica, la intervención de **Procurador**, que es quien representa a las partes en el proceso, es aconsejable, aunque en teoría su función puede ser sustituida por la de un **Abogado**.

4.13. ¿Existe alguna especialidad en materia de tributación local?

En términos generales y salvo lo expuesto al final de este apartado, los actos relativos a la efectividad y aplicación de los **tributos locales** no son **recurribles** en la **vía económica administrativa**.

En consecuencia, la **vía administrativa** se agota con la resolución, expresa o presunta, del **recurso de reposición**, contra la cual **cabrá interponer recurso contencioso administrativo** ante el correspondiente **Tribunal Superior de Justicia**.

Lo anterior supone que las cuestiones de ámbito local, en materia tributaria, alcanzan con rapidez la vía judicial. Entran en los **Tribunales Superiores de Justicia** un elevadísimo número de causas que afectan a tributos locales.

Excepcionalmente, dentro del ámbito del **Impuesto sobre Bienes Inmuebles**, los actos de delimitación del suelo, las ponencias de valores y

los **valores catastrales**, sí son actos recurribles en **vía económico administrativa**. Serán también objeto de **reclamación económico administrativa** la inclusión o exclusión de un **contribuyente** en la **Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas**, así como la alteración de los datos que consten en dicha **Matrícula**.

5.

EL APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

- 1. ¿En qué consiste y qué deudas pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento?
- 2. ¿Hay algún plazo para pedir un aplazamiento o fraccionamiento?
- 3. ¿Cuál es el contenido del escrito de petición y qué efectos produce su presentación?
- 4. ¿Hay que garantizar? ¿Qué clase de garantía hay que aportar?
- 5. ¿Hay que pagar algún recargo?
- 6. ¿Suele Hacienda conceder aplazamientos o fraccionamientos?
- 7. ¿Existe alguna especialidad que afecte al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?
- 8. ¿Qué sucede si Hacienda no concede el aplazamiento o fraccionamiento solicitado?
- 9. ¿Y si se concede pero el contribuyente no paga?

5. El aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias

5.1. ¿En qué consiste y qué deudas pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento?

El **aplazamiento** implica la ampliación del periodo de tiempo dentro del cual el **contribuyente** puede, válidamente, efectuar el pago de la deuda tributaria.

El **fraccionamiento** constituye una modalidad del aplazamiento que supone, además del diferimiento del pago, la **división** o **reparto** de la deuda tributaria en varios plazos o vencimientos escalonados.

En principio, son aplazables o fraccionables, a solicitud del **contribuyente** y previa autorización administrativa, todas las deudas tributarias cuya titularidad corresponda a la **Hacienda Pública** (con independencia de que las mismas estén en **periodo voluntario** o **ejecutivo de pago**).

Pese a ello, las deudas tributarias derivadas de las **retenciones a cuenta del IRPF** o del **Impuesto de Sociedades** no pueden ser, por regla general, objeto de **aplazamiento** o **fraccionamiento**. Únicamente cuando pudieran verse afectados el mantenimiento de la **capacidad productiva** y **nivel de empleo** de la **actividad económica del deudor**, podrían, con carácter muy excepcional, aplazarse o fraccionarse las deudas por retenciones.

Las deudas tributarias que se recaudan mediante el empleo de efectos **timbrados** en ningún caso pueden ser objeto de **aplazamiento** o **fraccionamiento**.

5.2. ¿Hay algún plazo para pedir un aplazamiento o fraccionamiento?

La solicitud de **aplazamiento** o **fraccionamiento** debe formularse por escrito, dirigido al órgano competente de la **Agencia Estatal de la Administración Tributaria** dentro de los plazos siguientes:

a) Si se trata de deudas tributarias que ya están en **vía ejecutiva** (ya se deriven de **autoliquidaciones** formuladas por el contribuyente o de **liquidaciones** practicadas por la **Administración**), la petición debe formularse, en cualquier momento anterior al acuerdo de enajenación de los **bienes embargados**.

b) Si, por contra, se trata de deudas tributarias que todavía están en **periodo voluntario de ingreso**, es preciso distinguir si derivan de **autoliquidaciones**, formuladas por el **contribuyente**, o de **liquidaciones**, provisionales o definitivas, practicadas por la **Administración**.

Si la deuda lo es por **autoliquidación**, la solicitud debe formularse an-

tes del vencimiento del plazo de presentación e ingreso de la correspondiente declaración del impuesto de que se trate. Si tiene su causa en una **liquidación administrativa**, la solicitud puede formularse, desde la fecha de su notificación, hasta los días 5 ó 20 del mes siguiente, en los términos expuestos en el apartado 1.9.

5.3. ¿Cuál es el contenido del escrito de petición y qué efectos produce su presentación?

En el **escrito de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento**, del que existen modelos especiales a disposición del **contribuyente**, el mismo debe indicar, además de sus **datos identificativos** (nombre y apellidos, razón social, NIF y domicilio), la **deuda tributaria** cuyo aplazamiento solicita, indicando su importe y plazo de ingreso voluntario, el **periodo de aplazamiento** que propone, la **garantía** que, en su caso, ofrece y los **motivos** que justifican la petición, que siempre debe basarse en la existencia de **dificultades de tesorería**.

La presentación del escrito, en **periodo voluntario** produce el efecto de evitar que la **Intervención Territorial** expida la **certificación de descubierto** (ver apartado 2.3.) si, al vencimiento de dicho plazo, estuviese aún pendiente de resolución la solicitud de aplazamiento.

Si la solicitud se presenta en **periodo ejecutivo**, aunque no se suspende el **procedimiento de apremio**, pueden paralizarse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la resolución del aplazamiento.

5.4. ¿Hay que garantizar? ¿Qué clase de garantía hay que aportar?

No toda solicitud de **aplazamiento o fraccionamiento** de pago de deudas tributarias implica para el **contribuyente** la obligación de prestar la correspondiente **garantía**. Es preciso distinguir las siguientes situaciones:

a) Las peticiones de **aplazamiento o fraccionamiento** de deudas tributarias **inferiores a 500.000 pesetas**, excepto las de **aduanas**, **no precisan garantía** alguna; aunque sí tienen que prestar garantías los **contribuyentes** que hayan solicitado, o tengan concedido, un **aplazamiento anterior, sin garantía**, si el importe de las deudas tributarias acumuladas, con la petición actual, supera las 500.000 pesetas.

b) Con carácter excepcional, el órgano competente puede dispensar de la **prestación de garantía**, si el **contribuyente** carece de **bienes** suficientes para ello y la **ejecución de su patrimonio** pudiera afectar al mantenimiento de

la capacidad productiva y nivel de empleo de su actividad, o producir grandes quebrantos para los intereses de la **Hacienda Pública**.

En estos casos, el peticionario debe acompañar a la solicitud de aplazamiento, entre otros documentos, la **declaración de insuficiencia de bienes**, los **estados financieros** de los tres últimos ejercicios y el **plan de viabilidad**.

c) Las solicitudes de **aplazamiento** o **fraccionamiento** de deudas tributarias **superiores a 500.000 pesetas** exigen del peticionario la **garantía** correspondiente, que puede consistir en **aval solidario** de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca y, subsidiariamente, **hipoteca mobiliaria, inmobiliaria, prenda** con o sin desplazamiento, **fianza personal** o **solidaria**, o cualquier otra que la **Administración** estime suficiente.

La **garantía** debe cubrir el importe de la deuda tributaria, cuyo **aplazamiento** o **fraccionamiento** se solicita, los **intereses de demora**, más un 25 por ciento de la suma de ambas cantidades.

Es de destacar, finalmente, que en el escrito de solicitud únicamente se exige el **compromiso irrevocable de la entidad de crédito** o **sociedad de garantía recíproca** de prestar **aval solidario** o la justificación de la imposibilidad de obtenerlo (para que **Hacienda** admita otras posibles garantías). Sólo en el caso de que la **Administración** resuelva favorablemente la petición debe **aportarse la garantía**, en el plazo de los treinta días siguientes al de la notificación del acuerdo de concesión.

5.5. ¿Hay que pagar algún recargo?

La solicitud de **aplazamiento** o **fraccionamiento** de deudas tributarias implica para el **contribuyente** la obligación de satisfacer **intereses de demora**, con independencia de que la **Administración** acuerde conceder o denegar la petición. En este sentido, es preciso, distinguir las siguientes situaciones:

a) **Se concede aplazamiento**. Los **intereses de demora** se calculan sobre la **deuda aplazada**, por el tiempo transcurrido entre el vencimiento del periodo voluntario de pago y el del plazo concedido.

b) **Se concede fraccionamiento**. Los **intereses** se calculan sobre cada **deuda fraccionada**, por el tiempo transcurrido entre el vencimiento del periodo voluntario de pago y el de cada plazo concedido.

En ambos supuestos, si el **aplazamiento** o **fraccionamiento** se solicitó en **periodo ejecutivo**, la base de cálculo de los intereses no incluye el recargo de apremio.

c) **Se deniega el aplazamiento o fraccionamiento**. Los **intereses** se calculan sobre la **totalidad de la deuda**, por el tiempo transcurrido entre el

vencimiento del periodo voluntario de pago y la fecha de la resolución denegatoria. Obviamente, si la **Administración** resuelve la solicitud antes del vencimiento del periodo voluntario de pago, no procede el pago de **interés de demora alguno**.

Si la solicitud de **aplazamiento** o **fraccionamiento** se formuló en periodo ejecutivo, los **intereses** los liquida la **Administración**, una vez pagada la deuda apremiada, por el tiempo transcurrido desde que venció el periodo voluntario de pago, sin computar, a estos efectos, el recargo de apremio.

5.6. ¿Suele Hacienda conceder aplazamientos o fraccionamientos?

La **concesión** de **aplazamientos** o **fraccionamientos** es una facultad discrecional de la **Administración**. Su obtención depende, en primer término, de la evaluación que realice la **Administración** de la situación de **falta de liquidez o tesorería** del **contribuyente**, así como de otra serie de circunstancias: su **situación tributaria**, **grado de cumplimiento** de otros aplazamientos concedidos, **reiteración** en las solicitudes de aplazamiento, importancia relativa del importe de la deuda y las **garantías** ofrecidas, entre otras. En todo caso, la resolución de las solicitudes ha de ser motivada y debe notificarse expresamente al **contribuyente**.

Los criterios y directrices que en principio han de seguir los órganos de recaudación a la hora de resolver las peticiones formuladas por los sujetos pasivos están recogidos en la **Circular de la Secretaría General de Hacienda**, de 24 de octubre de 1991, que ha sido completada por la **Resolución de la A. E. A. T.** de 12 de mayo de 1993.

Dada la utilización abusiva en los últimos años de la figura del **aplazamiento**, la resolución suele ser denegatoria, entre otras, para las siguientes solicitudes:

a) Las presentadas por sujetos pasivos que hayan **incumplido** reiteradamente aplazamientos concedidos o no hayan **formalizado las garantías**.

b) Las relativas a **deudas aisladas**, formuladas por sujetos pasivos que mantienen otras deudas fiscales sin regularizar.

c) Las formuladas por **empresas inviables**, si solicitan dispensa total o parcial de garantías.

d) Las formuladas por **empresas de muy difícil viabilidad**, sin capacidad de generación de recursos, para atender el compromiso que se derivaría del aplazamiento, si, además, no aportan **garantías**.

e) Las formuladas por entidades que sistemáticamente presentan **autoliquidaciones**, sin ingreso, si no aportan garantías.

f) Las que contienen la solicitud de reconsiderar **aplazamientos resueltos** según los criterios que comentamos, si no están debidamente fundadas y, únicamente, persiguen la **demora** en el cumplimiento de la obligación tributaria.

Cuando el **contribuyente** no acude sistemáticamente al aplazamiento, ofrece una **garantía solvente** (mejor el **aval bancario** que otras), que no plantee problemas de ejecución y el plazo solicitado es pequeño, suele obtener **respuesta positiva** a la **solicitud de aplazamiento o fraccionamiento** de su deuda tributaria.

5.7. ¿Existe alguna especialidad que afecte al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?

La normativa sobre **aplazamientos** que venimos analizando es aplicable a las deudas tributarias por el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**.

Pero además la legislación del tributo permite a los **órganos de gestión**, en determinados supuestos específicos de liquidaciones correspondientes a transmisiones "**mortis causa**", conceder **aplazamientos** en términos más favorables para el **contribuyente**. Dichos supuestos son los siguientes:

a) **Aplazamiento** por término de hasta **un año**, que se concede, a petición del **contribuyente**, siempre que lo solicite antes del vencimiento del plazo reglamentario de pago, si no existen en la **herencia efectivo** o **bienes** de fácil realización, suficientes para el abono de las **cuotas liquidadas**. La concesión de este aplazamiento implica el pago de los **intereses de demora** correspondientes, pero no exige **garantía**.

b) **Fraccionamiento** de hasta **cinco años**, si además de cumplir los requisitos mencionados en el párrafo anterior, el **contribuyente** se compromete a constituir **garantía** suficiente, que cubra el importe de la **deuda principal**, los **intereses de demora**, y un 25 por ciento de la suma de ambas partidas. La concesión definitiva del fraccionamiento, en este caso, queda subordinada a la constitución de la garantía.

c) **Aplazamiento** hasta que resulten conocidos los **causahabientes (herederos)**, que se solicita por los administradores o poseedores de los bienes hereditarios y que exige idénticos requisitos a los expuestos en el párrafo anterior.

d) **Aplazamiento**, sin abono de intereses de demora, de las liquidaciones relativas a la **adquisición**, por **herencia, legado** o **donación**, de empresas individuales, que ejerzan una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional. Este aplazamiento puede tener una duración de hasta **cinco años**, siempre que el **contribuyente** constituya la correspondiente **garantía**.

Transcurrido el plazo de cinco años, puede **fraccionarse el pago**, con

las mismas condiciones y requisitos, hasta en diez plazos semestrales, aunque esta vez, mediante el abono del **interés legal del dinero**, durante el tiempo que dure el fraccionamiento.

Este tipo de **aplazamiento** y **fraccionamiento** se aplica también a las liquidaciones practicadas como consecuencia de las **adquisiciones hereditarias** de la **vivienda habitual** de una persona, si el causahabiente es su **cónyuge**, ascendiente o descendiente o también pariente colateral, mayor de sesenta y cinco años, que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

5.8. ¿Qué sucede si Hacienda no concede el aplazamiento o fraccionamiento solicitado?

Ante una resolución denegatoria de la **Administración** es preciso distinguir si la petición de aplazamiento o fraccionamiento fue formulada en **periodo ejecutivo** o **voluntario** de pago de la deuda tributaria.

Si la petición se realizó en **periodo ejecutivo**, la consecuencia es que continua el **procedimiento de apremio**.

Pero si el **contribuyente** formuló su petición en **periodo voluntario**, los efectos de esa resolución denegatoria difieren, dependiendo de si se le notifica antes o después del **vencimiento del plazo** de ingreso en dicho periodo.

Así, **si queda plazo** (es decir, se le notifica antes), la deuda tributaria debe pagarse antes de que venza aquél.

Si, por contra, **no queda plazo** (es decir, se le notifica después), la deuda debe pagarse, junto con los **intereses de demora** devengados hasta la fecha de la resolución denegatoria, antes del día 5 ó 20 del mes siguiente, según la notificación haya tenido lugar en la primera o segunda quincena del mes.

5.9. ¿Y si se concede pero el contribuyente no paga?

A estos efectos, es preciso distinguir, por una parte, si se trata de **aplazamientos** o de **fraccionamientos** y, en ambos casos, una vez más, si la petición correspondiente la formuló el **contribuyente** en el **periodo ejecutivo** o **voluntario** de ingreso de la deuda tributaria.

Así, en los supuestos de **aplazamiento**, si al vencimiento del plazo concedido el **contribuyente** no efectúa el pago, las consecuencias son las siguientes:

a) Si la petición se formuló en **periodo ejecutivo** (ver capítulo 2), los

órganos de recaudación **ejecutan la garantía** y, de no existir o resultar ésta insuficiente, prosigue el **procedimiento de apremio**.

b) Si, por contra, la petición se formuló en **periodo voluntario**, se expide la **certificación de descubierto**, que incluye el **importe de la deuda aplazada**, los **intereses de demora** devengados y el **recargo de apremio**, para su exacción por vía de apremio (ver capítulo 2). De no efectuarse el ingreso, se **ejecuta la garantía**, para el cobro de tales cantidades. Si no hay garantía o es insuficiente, continúa el **procedimiento de apremio**.

Tratándose de **fraccionamientos**, las consecuencias de la falta de pago de uno cualquiera de los plazos son las siguientes:

a) Si la solicitud se formuló en **periodo voluntario**, se expide **certificación de descubierto**, para la exacción por vía de apremio, con el recargo correspondiente, de la fracción no pagada y los intereses devengados. Si el **contribuyente** no paga esa certificación en el plazo establecido para el ingreso en periodo ejecutivo, se consideran **vencidos los plazos** pendientes, los cuales se exigen, **por vía de apremio**, con **ejecución de la garantía** y demás medios de ejecución forzosa y los intereses previamente calculados, se anulan y se recalculan y liquidan, por el período de tiempo que transcurra hasta el ingreso de la deuda.

b) Si la solicitud se formuló en **periodo ejecutivo**, continúa el **procedimiento de apremio** por toda la deuda pendiente, con **ejecución de la garantía** y demás medios de **ejecución forzosa**, recalculándose los **intereses** de la manera descrita en el párrafo anterior.

No obstante, si en el **fraccionamiento** se constituyeron **garantías** parciales e independientes por cada uno de los **plazos**, el impago de uno de ellos no afecta a los restantes, que subsisten en los términos que se concedieran.

6.

LA NOTIFICACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

- 1. ¿Qué trascendencia tiene la notificación en el ámbito tributario?
- 2. ¿Qué requisitos debe contener una notificación para que sea válida en derecho?
- 3. ¿Cómo debe practicarse una notificación?
- 4. ¿En qué consisten las notificaciones colectivas de liquidaciones tributarias y en qué casos pueden producirse?

6. La notificación de los actos administrativos en materia tributaria

6.1. ¿Qué trascendencia tiene la notificación en el ámbito tributario?

En otro apartado de este **Manual** (2.1) hemos visto que los **actos dictados** por la **Administración** se presumen **ciertos** y son inmediatamente **ejecutivos**.

Sin embargo, este principio de eficacia inmediata de los **actos administrativos** queda supeditado a que, con carácter previo, la **Administración** notifique al **contribuyente** su contenido. Con ello se pretende asegurar un **conocimiento** exacto del acto administrativo por parte del **contribuyente**. La **notificación** se presenta como una **garantía jurídica**, ante la inseguridad e indefensión que puede producir el desconocimiento de un **acto administrativo**. La brevedad de los **plazos para recurrir** es, por sí solo, motivo que justifica la estricta observancia de este requisito formal.

Un acto o **resolución** dictados por la **Administración Tributaria** puede ser perfectamente legal y, sin embargo, **carecer de todo efecto jurídico**, si no se cumple el requisito de la **notificación**.

6.2. ¿Qué requisitos debe contener una notificación para que sea válida en derecho?

En términos generales, las **notificaciones** deben contener la siguiente **información**:

a) **Texto íntegro** del **acto** o resolución.

b) Indicación si el acto es o no **definitivo en vía administrativa**, con expresión de los recursos que procedan, órgano ante el cual deban interponerse y plazos de impugnación.

Por lo que se refiere al texto, dada la infinidad de actos o resoluciones administrativas que pueden ser objeto de **notificación** a los contribuyentes, no es posible profundizar en el examen de su contenido mínimo. Así, la **notificación** puede tener como objeto una liquidación tributaria, la devolución de ingresos indebidos, la comunicación del inicio de una inspección, la resolución de un recurso en vía administrativa, una providencia de apremio, etc.

Tratándose de una **liquidación tributaria** será necesario, además, que consten sus elementos esenciales, tales como el hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen, cuota, recargos, así como el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

Es preciso advertir, sin embargo, que las **notificaciones** practicadas

personalmente y que, conteniendo el texto íntegro del acto administrativo, hubiesen omitido algún otro requisito formal, surten **efecto a los seis meses**, salvo que el **contribuyente** hubiera hecho **protesta formal**, solicitando la rectificación o deficiencia. En ese caso, la Administración estará obligada a subsanar el defecto advertido.

6.3. ¿Cómo debe practicarse una notificación?

Las **notificaciones** deben practicarse por cualquier medio que permita, al interesado o a su representante, tener constancia de su recepción, así como de la **fecha** y el **contenido** del acto notificado.

Por ejemplo, una **notificación** recibida por **correo** ordinario, sin **acuse de recibo**, no produce efectos, mientras el interesado no se dé por notificado, bien de forma expresa o bien interponiendo un recurso contra el acto administrativo notificado.

Lo más habitual es que la **Administración** practique las **notificaciones** por **correo certificado**, con **acuse de recibo**. Este sistema permite, en principio, dejar constancia de que el **contribuyente** ha tenido conocimiento del acto administrativo notificado.

Sin embargo, en infinidad de ocasiones, **quien firma el acuse de recibo** no es el propio interesado, sino otra persona que puede, o no, tener relación con él (familiar, portero, empleado, amigo, etc...). Aquí entran en juego dos intereses básicos y, en cierto modo, contradictorios. Por una parte, la exigencia de que el interesado tenga **conocimiento** del acto administrativo. Por otra, la necesaria **agilización de procedimiento** administrativo. En tales casos, la normativa aplicable establece que, en ausencia del interesado, podrá hacerse cargo de la **notificación** cualquier persona que se encuentre en el **domicilio** y haga constar su **identidad**. Ahora bien, para que la **notificación sea válida**, es necesario que el firmante del **acuse de recibo** pertenezca a la esfera o círculo de intereses del interesado. En otro caso, la notificación no produce efectos.

Una práctica frecuente entre los **contribuyentes** ha consistido en **rechazar**, de forma sistemática, las cartas que, con **acuse de recibo**, venían remitidas por **Hacienda**. Con ello se evitaba que los actos dictados por la **Administración** llegaran a producir efectos. Para evitar dicha práctica, La **Ley 30/1992**, de reciente entrada en vigor, establece que “cuando el interesado o su representante rechaza la notificación de una actuación administrativa, se hará **constar en el expediente**, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite, siguiéndose el procedimiento”. En la práctica, acreditar en el expediente cuándo el interesado ha re-

chazado la notificación es una cuestión extremadamente delicada, por lo que habrá que analizar con lupa aquellas actuaciones de la **Administración** en las que pueda existir una merma de las **garantías del contribuyente**.

Finalmente, la Ley establece que, cuando los interesados en un procedimiento, (1) sean **desconocidos**, (2) se ignore el lugar a donde debe dirigirse la notificación o bien (3) intentada la notificación, no se hubiere podido practicar, ésta se hará por medio de **anuncios**, en el tablón de edictos del Ayuntamiento correspondiente a su último domicilio y en el **Boletín Oficial del Estado** o **Comunidad Autónoma**, según la naturaleza y ámbito territorial del acto administrativo a notificar. También en este caso deberán extremarse las **garantías del contribuyente** para evitar disfunciones y abusos de la potestad administrativa.

6.4. ¿En qué consisten las notificaciones colectivas de liquidaciones tributarias y en qué casos pueden producirse?

Con carácter general, la **Administración** debe dirigirse, directa e individualmente, a cada uno de los **contribuyentes** interesados en el conocimiento de una **liquidación tributaria**.

Sin embargo, la Ley permite que, en las **liquidaciones de cobro periódico**, por **recibo**, una vez **notificada la liquidación** correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, puedan notificarse las sucesivas liquidaciones, de **forma colectiva**, mediante **edictos** que así lo adviertan.

En términos generales, puede decirse que las **liquidaciones de cobro periódico** son aquellas cuyo hecho imponible viene determinado por una situación que se prolonga en el tiempo. Son habituales, en materia de **tributación local (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Vehículo de Tracción Mecánica, etc...)**.

La denominada **notificación por edictos** encuentra justificación en que, una vez producida la liquidación correspondiente al alta inicial, el presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la deuda tributaria, se mantiene **constante** a lo largo del tiempo. Por tanto, el **contribuyente** puede conocer de antemano su resultado, sin que la **falta de notificación individual** genere indefensión.

Pero los **Tribunales**, en diversas ocasiones, han señalado que las **notificaciones colectivas** únicamente son válidas cuando sean **iguales o idénticas** a las anteriores. La duda ha surgido en aquellos casos en los cuales se ha producido una **modificación al alza** de la deuda tributaria como consecuencia, por ejemplo, de la **actualización genérica de valores** (incremento anual de **valo-**

res catastrales por la **Ley de Presupuestos** mediante la aplicación de un coeficiente de revalorización). Para salir de dudas, la **Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria** admite la validez de las notificaciones colectivas cuando la modificación de la base imponible provenga de **revalorizaciones de carácter general** autorizadas por las leyes.

7.

LA PRESCRIPCION

- 1. ¿En qué consiste la prescripción y qué derechos pueden prescribir?
- 2. ¿Cuál es el plazo de prescripción y cómo se computa?
- 3. ¿Puede interrumpirse la prescripción?
¿Qué efectos tiene?

7. La prescripción

7.1. ¿En qué consiste la prescripción y qué derechos pueden prescribir?

En el ámbito legal, la falta de ejercicio de un derecho, durante un determinado lapso de tiempo, produce su **extinción**.

En la esfera tributaria **prescriben**, por el mero transcurso del tiempo, los siguientes **derechos y acciones**:

a) El derecho de la **Administración** para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna **liquidación**. Así, por ejemplo, transcurrido el plazo de prescripción (ver apartado siguiente), la **Administración** no puede **inspeccionar** la situación fiscal de un **contribuyente**, por la simple razón de que tales ejercicios e impuestos han prescrito.

b) La acción para **exigir el pago** de las deudas tributarias liquidadas. Por ejemplo, la **Administración** no puede exigir a un **contribuyente** el pago de una **deuda tributaria**, debidamente liquidada y notificada, si, entre la fecha de notificación de la liquidación y la del nuevo requerimiento de pago, ha transcurrido el **plazo de prescripción**. La **deuda** se entiende, por tanto, **prescrita**.

c) La acción para imponer **sanciones tributarias**. Es una consecuencia lógica de las letras a) y b) anteriores.

d) El **derecho del contribuyente** a obtener la **devolución de ingresos indebidos** (ver apartado 1.12). Aquí, a diferencia de los tres supuestos anteriores, la **prescripción** juega en favor de la **Administración**, de forma tal que si el **contribuyente** advierte que, por cualquier motivo, ha realizado un **ingreso indebido** en el **Tesoro Público**, no tendrá **derecho a la devolución** si hubiera transcurrido ya el **plazo de prescripción**.

En el caso de deudas recurridas en **vía administrativa**, los **Tribunales** han señalado que la inactividad del procedimiento durante un plazo de cinco años, no debida a causas imputables al reclamante, ni a causas justificadas del procedimiento, determina la **prescripción**. Sin embargo, en estos supuestos la **Administración** sigue siendo reacia a admitir este criterio, justificando su postura en el hecho de que, estando una **deuda recurrida y avalada**, no opera la **prescripción**, toda vez que la ejecución del acto administrativo está **“suspendida”** (ver apartado 4.9). Afortunadamente, esta doctrina administrativista ha quedado ampliamente superada.

7.2. ¿Cuál es el plazo de prescripción y cómo se computa?

El **plazo de prescripción** es de **cinco años**, sin perjuicio de los efectos

que se derivan de la **interrupción del cómputo de la prescripción** que se comentan en el apartado siguiente.

La fecha a partir de la cual se inicia el **cómputo de la prescripción**, dependerá del derecho del que estemos hablando. Siguiendo la clasificación que veíamos en el apartado anterior, el plazo se computa de la siguiente forma:

a) En el **derecho a liquidar** (letra a. del apartado anterior), el plazo de **cinco años** se cuenta a partir del día en el que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

Cuidado en el supuesto de **venta de inmuebles** en documento privado, dado que la fecha para el **cómputo de la prescripción** para la liquidación del **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales**, es el de **cinco años** a contar desde la **presentación del documento en la Hacienda** o desde la muerte de cualquiera de los firmantes. Así, la **Administración** podría girar liquidación por la venta de una vivienda realizada hace ocho años, si esta se realizó en **documento privado** y no se presentó **autoliquidación**. Lo mismo sucede en el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** por las **donaciones** realizadas en **documento privado**.

b) En el derecho a exigir las **deudas tributarias liquidadas** (letra b. del apartado anterior), el **plazo de prescripción** comienza a contarse desde la fecha en que finalice el periodo reglamentario de pago del impuesto.

c) En la **aplicación de sanciones** (letra c. apartado anterior), el plazo de prescripción se cuenta desde el momento en que se **cometieron** las respectivas **infracciones**.

d) Finalmente, en la **devolución de ingresos indebidos** (letra d anterior), el **cómputo de la prescripción** se inicia el día en el que se realizó el ingreso indebido.

7.3. ¿Puede interrumpirse la prescripción? ¿Qué efectos tiene?

El **plazo de prescripción** puede interrumpirse por los siguientes motivos:

a) Por cualquier **acción administrativa**, notificada al **contribuyente**, con el objeto de comprobar, inspeccionar, asegurar, liquidar o recaudar una deuda tributaria.

Así, por ejemplo, el **inicio de una inspección**, la **notificación de una liquidación provisional** o de una **providencia de apremio**, por poner sólo tres ejemplos, interrumpen el **cómputo de la prescripción**.

Sin embargo, debe rechazarse la práctica abusiva seguida por la **Administración** de enviar requerimientos y notificaciones a los **contribuyentes**, con el único objeto de **evitar la prescripción** (ver apartado 10.4).

b) Por la **interposición de reclamaciones** o **recursos** de cualquier clase.

c) Por cualquier **actuación del contribuyente** conducente al **pago o liquidación de la deuda**. El ejemplo típico es el de la presentación de **declaraciones complementarias** (ver apartado 1.9). Cuidado, por tanto, con este tipo de declaraciones, dado que pueden ser un arma de doble filo para el **contribuyente**.

d) Finalmente, en el caso de **ingresos indebidos**, el **plazo de prescripción** se interrumpe por cualquier acto fehaciente del **contribuyente** que pretenda la **devolución**, o por cualquier acto de la **Administración** en el que se reconozca su existencia.

En todos los casos, el efecto que produce la interrupción del **plazo de prescripción** es el de **reabrir el cómputo** de un nuevo término de **cinco años**, a partir de la fecha en la que se produjo la interrupción. De ahí que, en la práctica, estén abiertos expedientes por **deudas tributarias** devengadas hace más de cinco años.

8.

LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

- 1. ¿En qué consisten las consultas tributarias?
- 2. ¿Quién puede presentar una consulta?
¿Ante quién? ¿Qué requisitos debe contener?
¿Cuándo debe presentarse? ¿Cuánto tarda
la Administración en resolver?
- 3. ¿Qué efectos tiene la contestación emitida
por la Administración?

8. Las consultas tributarias

8.1. ¿En qué consisten las consultas tributarias?

En infinidad de ocasiones, el **contribuyente** se encuentra en la tesitura de aplicar una norma en tal o cual sentido. Desgraciadamente, en materia tributaria dos y dos no siempre son cuatro, bien porque la lectura de un precepto pueda dar lugar a **interpretaciones dispares** o porque **no exista precepto** que regule, de forma expresa, las implicaciones fiscales de un supuesto concreto.

En tal caso, el **contribuyente** puede optar por realizar su **propia interpretación** del precepto en cuestión o, en su caso, colmar el vacío legal existente, **autoliquidando sus impuestos** de acuerdo con su leal, o menos leal, saber y entender. Pero por motivos de **seguridad jurídica**, puede también optar por elevar una **consulta formal** a la **Administración**, con el fin de que ésta emita una contestación al respecto.

La **consulta** se configura como un **derecho del contribuyente**, cuyo fin es el de garantizar la **certeza** en la aplicación de las normas tributarias. La figura de la **consulta** cobra especial trascendencia en un sistema, como el español, en el que el **procedimiento de recaudación** se basa, **fundamentalmente**, en las **autoliquidaciones** practicadas por los sujetos pasivos, a quienes se les presume un profundo conocimiento de la normativa fiscal.

8.2. ¿Quién puede presentar una consulta? ¿Ante quién? ¿Qué requisitos debe contener? ¿Cuándo debe presentarse? ¿Cuánto tarda la Administración en resolver?

Pueden presentar la **consulta** todos los sujetos pasivos y demás obligados tributarios que puedan estar interesados en el régimen, clasificación o calificación tributaria de un posible hecho imponible. Las **consultas** deben presentarse ante la **Dirección General de Tributos**, a quien corresponde su resolución.

Las consultas se formulan mediante **escrito** (ver modelo de escrito en el apartado 11.9) en el que, con relación a la cuestión planteada, deben expresarse, con claridad y con la extensión necesaria, además de los datos personales del **contribuyente**, los siguientes aspectos:

- a) **Antecedentes y circunstancias** del caso.
- b) **Dudas** que suscite la normativa tributaria aplicable.
- c) Demás datos y elementos que puedan contribuir a la **formación de juicio** por parte de la **Administración** tributaria.

En la práctica, puede ser aconsejable que el **consultante** formule su **opinión** al respecto, en cuyo caso lo que se pide de la **Administración** es que

“**confirme la opinión expuesta** o, en caso contrario, emita la que proceda en relación con la consulta planteada”.

Para que la consulta produzca **efectos** (ver apartado siguiente) debe formularse **antes** de producirse el **hecho imponible** o **dentro del plazo** para su declaración.

La Ley no establece un **plazo** para que la **Dirección General de Tributos** emita la **contestación**. En todo caso, dependerá de la existencia de **contestaciones previas** a supuestos idénticos o similares, del volumen de consultas pendientes de contestación, etc. En la práctica, salvo que se trate de un asunto previamente resuelto, la **Dirección General** viene a tardar entre dos y cuatro meses en contestar la **consulta**. Un plazo que a nuestro entender resulta excesivamente dilatado, teniendo en cuenta la finalidad que persigue la consulta.

8.3. ¿Qué efectos tiene la contestación emitida por la Administración?

Con carácter general, y salvo las excepciones que más adelante se comentan, las **contestaciones** emitidas por la **Dirección General de Tributos** no tienen carácter **vinculante**, ni para la **Administración**, ni para el **contribuyente** que formula la consulta. Aunque pueda resultar paradójico, la **Inspección de Tributos** puede, a posteriori, discrepar de la opinión manifestada por la **Dirección General de Tributos** y con ello girar una **liquidación adicional** a un **contribuyente** que hubiera autoliquidado un impuesto siguiendo, escrupulosamente, el criterio de la **Dirección General**.

Pese a ello, en la práctica las **contestaciones** emitidas por la **Administración** condicionan las actuaciones posteriores, tanto propias como del **contribuyente** afectado. En efecto, la **Administración** no puede sancionar a un **contribuyente** que haya cumplido sus obligaciones siguiendo los **criterios de la contestación**, aunque sí puede exigirle el pago de lo no ingresado, más los intereses de demora correspondientes. Por lo que afecta al **contribuyente**, una **contestación desfavorable** a sus intereses limita, de hecho, las posibilidades de interpretar la norma en un sentido distinto y, por tanto, más favorable a sus intereses, dado el “**rastro**” que deja toda **consulta**.

La **Ley de Reforma** de la **Ley General Tributaria** admite ciertos supuestos en los que las contestaciones emitidas por la **Dirección General de Tributos** sí tienen **carácter vinculante**. Tales supuestos son los siguientes:

a) **Inversiones en activos empresariales**, siempre y cuando la consulta se formule con carácter previo a la realización de la inversión.

b) **Incentivos fiscales a la inversión**.

c) **Operaciones intracomunitarias** realizadas por empresas de los distintos estados miembros.

d) Interpretación y aplicación de los **convenios para evitar doble imposición**.

e) Régimen tributario derivado de **expedientes de regulación de empleo** o de la implantación o modificación de **sistemas de previsión social** que afecten a la totalidad de la plantilla (consulta a formular por la empresa o por los representantes de los trabajadores)

f) Régimen fiscal de **activos financieros y seguros de vida** (consulta a formular por las entidades de crédito y aseguradoras con carácter previo a la comercialización).

En todo caso, teniendo en cuenta que la **Administración** es proclive a emitir **contestaciones favorables** a los intereses recaudatorios de la **Hacienda Pública**, conviene estudiar detenidamente, en cada caso, la oportunidad de presentar o no una consulta. El **contribuyente** evitará así que ésta pueda convertirse en una herramienta de doble filo.

9.

EL DELITO FISCAL

- 1. ¿Cuándo hay delito fiscal?
- 2. ¿Qué diferencias hay entre delito fiscal y las infracciones administrativas?

9. El delito fiscal

9.1. ¿Cuándo hay delito fiscal?

Incorre en **delito fiscal** quien defrauda a la **Hacienda estatal, autonómica o local**, ya sea eludiendo el **pago de tributos**, de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, de ingresos a cuenta, bien disfrutando indebidamente de **beneficios fiscales**, o de devoluciones, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, de las retenciones o ingresos a cuenta no ingresados o de los beneficios o devoluciones obtenidas **exceda de quince millones de pesetas**.

Para determinar la cuantía de la cuota defraudada, en los **tributos periódicos** o de **declaración periódica**, se está a lo defraudado en cada periodo impositivo y si éste fuese inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al **año natural**.

En otras palabras, en los **tributos periódicos**, como el **IRPF, IS, IBI**, etc..., la cuantía de los **quince millones de pesetas** va referida a cada deuda tributaria, objeto de liquidación o autoliquidación. En los **tributos instantáneos** de declaración periódica, como el **IVA**, se suman las **cuotas defraudadas** a lo largo de las declaraciones correspondientes a un año natural. Y, finalmente, en los restantes casos (**ITP, AJD, ISD**) la referida cuantía de cuota defraudada debe alcanzarse por **cada hecho imponible** que se produzca.

Sin embargo, no toda acción u omisión del **contribuyente**, que se traduzca en el impago de un ingreso tributario o el disfrute indebido de un beneficio fiscal por importe superior a los **quince millones de pesetas**, implica la existencia de un **delito fiscal**.

Para que pueda hablarse de **delito fiscal**, se necesita, además, la concurrencia del **dolo**, es decir, el **ánimo o voluntad de cometer un fraude**.

La jurisprudencia ha precisado que el **dolo** debe abarcar, además de ese **ánimo de defraudar**, “el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación y la conciencia de la cuantía de esta última”. Por ello, el **error** sobre cualquiera de estos elementos (error de tipo o error sobre la norma tributaria), aunque sea vencible (superable), excluye el **dolo** y, consecuentemente, la propia existencia del **delito**.

Por contra, el **error de prohibición** (como, por ejemplo, el que comete quien, aun sabiendo que su comportamiento es contrario al ordenamiento fiscal, piensa erróneamente que su conducta no es sancionable penalmente), sólo implica la **atenuación de la pena**, pero no excluye la existencia del **delito**.

Las **penas** principales inherentes al **delito fiscal** son las de **privación de libertad**, por un periodo de tiempo que oscila entre **seis meses y un día y seis años (prisión menor)** y la pecuniaria del tanto al **séxtuplo** de la cantidad de-

fraudada. La **pena de prisión menor** supone, además, la accesoria de **suspensión** de todo cargo, profesión u oficio y derecho de sufragio, por el tiempo que dure la condena. El condenado por **delito fiscal** pierde la posibilidad de obtener **subvenciones públicas** o **crédito oficial** y el derecho a gozar de **beneficios** o **incentivos fiscales**, por un período de tres a seis años.

Las penas señaladas se aplicarán en un **grado máximo** cuando la **defraudación** se cometa concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de **personas interpuestas** de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial **trascendencia y gravedad de la defraudación**, atendiendo al **importe** de lo defraudado, o a la existencia de una **estructura organizativa** que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

9.2. ¿Qué diferencias hay entre el delito fiscal y las infracciones administrativas?

Las conductas contrarias al **ordenamiento fiscal**, es decir, los **ilícitos tributarios**, pueden ser **penales** o **administrativos**. Si la conducta está tipificada (contemplada) en el **Código Penal**, implica la existencia de un **delito fiscal** y, en caso contrario, la de una **infracción administrativa**.

Una misma conducta no puede ser constitutiva a la vez de **infracción administrativa** y de **delito fiscal**. Es clara la **Ley General Tributaria** al establecer que, cuando las infracciones pudieran ser constitutivas de **delito**, la **Administración** debe abstenerse de continuar el **procedimiento**, hasta que la **autoridad judicial** dicte sentencia firme; como también lo es al disponer que la **sanción de la autoridad judicial** excluye la **sanción administrativa**.

En otras palabras, tanto el **delito fiscal** como la **infracción administrativa** requieren la existencia de una **infracción del ordenamiento fiscal**. Lo que ocurre es que esa **infracción**, en ocasiones, puede constituir **delito**. En ese caso hablamos de **delito de defraudación tributaria** o, en sentido más vulgar, de **delito fiscal**. O puede no resultar constitutiva de **delito** alguno, en cuyo caso hablamos, simplemente, de **infracción administrativa** (o **infracción tributaria**, por contraposición al **delito fiscal**).

Una diferencia fundamental entre ambas figuras radica en que las **infracciones tributarias** se sancionan incluso a título de **simple negligencia**, mientras que el **delito fiscal** exige, como hemos visto, la concurrencia del **dolo**. Si no se da ese **ánimo de defraudar**, nunca estaremos en presencia de un **delito fiscal**, por cuantiosa que sea la **cuota no ingresada** o el **beneficio fiscal** indebidamente disfrutado.

De igual modo, aunque el **contribuyente** haya actuado con la plena

conciencia y voluntad de causar un perjuicio económico a la **Hacienda Pública**, es decir, con **dolo**, si la **cuota defraudada** no supera la cantidad de quince millones de pesetas, tampoco cabrá nunca apreciar la existencia de **delito fiscal**.

Aunque de hecho tenga consecuencias importantes para el **contribuyente**, la diferencia entre **delito fiscal** e **infracción administrativa (tributaria)** es puramente **formal**, pues afecta al **órgano competente** para apreciar su existencia y al procedimiento sancionador.

Mientras que la existencia de **delito fiscal** se declara por el **órgano judicial** (los **tribunales de justicia**), las **infracciones tributarias** se aprecian por los órganos competentes de la **Administración Tributaria** (que no son **judiciales**, sino **administrativos**). El **procedimiento sancionador** debe ajustarse a las reglas del **derecho penal** en el caso de **delito** y a las del **derecho administrativo** en el supuesto de **infracción tributaria**.

Una **infracción administrativa** nunca puede ser sancionada con la **privación de libertad**, a diferencia de lo que ocurre con el **delito fiscal**.

Si el **Tribunal de Justicia** no aprecia al juzgar la actuación de un **contribuyente** la existencia de **delito**, el expediente vuelve a la **Administración** para que ésta continúe el **procedimiento (administrativo) sancionador**, sobre la base de los hechos que hayan quedado probados en el **proceso judicial**.

10.

ALGUNOS CASOS DE INSEGURIDAD JURIDICA, DISFUNCIONES Y ABUSOS DE PODER

- 1. La imposición indiscriminada de sanciones
- 2. La reducción de sanciones en actas firmadas en conformidad
- 3. La elevada cuantía de los ingresos a cuenta y el retraso en las devoluciones
- 4. Notificaciones tendentes a interrumpir el plazo de prescripción
- 5. Los distintos criterios de valoración que siembran nuestro sistema tributario y la comprobación de valores
- 6. Complejidad de las normas tributarias. Régimen de autoliquidaciones
- 7. Irregularidades en el procedimiento de apremio
- 8. Envío indiscriminado de cartas a los contribuyentes
- 9. Limitación de los medios de garantía para la suspensión de los actos administrativos

10. La débil posición del contribuyente en materia tributaria. Algunos casos frecuentes de inseguridad jurídica, disfunciones y abusos de poder

10.1. La imposición indiscriminada de sanciones

En el apartado 3.9. de este **Manual** se ha hecho una relación de las posibles **sanciones administrativas** por **infracciones** cometidas por los **contribuyentes**.

Como allí se apuntaba, la **culpabilidad** del **contribuyente** es consustancial a la imposición de cualquier **sanción**, de forma tal que la **Administración** debería **probar** la **intencionalidad** o **ánimo defraudatorio** del **contribuyente**.

En ausencia de dicha **intencionalidad**, las actas levantadas por la **Inspección** deberían limitarse a “**rectificar**” la liquidación realizada por el **contribuyente** exigiendo, en su caso, el ingreso de las cantidades dejadas de ingresar, con inclusión de los correspondientes **intereses de demora**, pero sin imposición de una **sanción adicional**.

Sin embargo, la **Inspección** con excesiva frecuencia tiende a aplicar **sanciones** con **carácter automático**, incluso en situaciones en las que no concurre **ánimo defraudatorio**.

Sería deseable que las actuaciones de la **Inspección** fueran ajenas a cualquier **intención represiva**, al menos con carácter automático. Con ello se ganaría en **seguridad jurídica** y se generaría un clima de mayor confianza entre **Hacienda** y los **contribuyentes**. Sin olvidarnos de la descarga de trabajo que para los **Tribunales** supondría la drástica reducción de **reclamaciones y recursos**, con un evidente ahorro de costes para todos.

La **Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria** incluye como novedad la **exclusión de sanciones** en aquellos casos en los que la conducta del **contribuyente** tenga como fundamento una **interpretación jurídica razonable de la norma** (ver apartado 3.9). Bienvenida sea la inclusión, en un texto legal, de un criterio que han defendido hasta la saciedad, los **Tribunales de Justicia**. Pese a ello, habrá que esperar a su aplicación práctica por parte de los órganos de la **Inspección**.

10.2. La reducción de sanciones en actas firmadas en conformidad

Veámos en el apartado 3.8. del **Manual** que existen diversos tipos de **actas de inspección**. En concreto, son **actas de conformidad** aquellas en las

que el **contribuyente** acepta íntegramente la propuesta de liquidación que el inspector actuaria practica.

La **conformidad** tiene como principal consecuencia la **reducción de la sanción** en un 30 por ciento. En otras palabras, si el **inspector actuario** estima que la **infracción** cometida por el **contribuyente** es merecedora de una **sanción pecuniaria** equivalente al 100 por ciento de las cantidades dejadas de ingresar, la **firma del acta en conformidad** implica una **reducción automática** de la sanción en un 30 por ciento: queda fijada en un 70 por ciento.

La **reducción** comentada se comporta como un arma de doble filo. Por una parte, responde a un “**premio**” o “**recompensa**” que se brinda al **contribuyente** que opta por no “**obstaculizar**”, mediante alegaciones y recursos, la actuación inspectora, evitando con ello una excesiva litigiosidad. Por otra, se configura como un “**chantaje legal**” encubierto.

En principio, no somos contrarios a la existencia de una fórmula tasada de **negociación de la sanción**, si de ello se deriva un ahorro para el **contribuyente** y una descarga de trabajo en los **Tribunales**. Sin embargo, mal utilizada, la aplicación de una **reducción automática** de la **sanción** puede llegar a ser una vía para dar carta de legalidad a **sanciones** muchas veces **contrarias a derecho**, induciendo de hecho a los **contribuyentes** a renunciar a eventuales recursos.

10.3. La elevada cuantía de los ingresos a cuenta y el retraso en las devoluciones

Es un hecho, al menos en lo que afecta al ámbito de los **impuestos directos (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades)**, que las **retenciones e ingresos a cuenta** a menudo superan el importe de la deuda tributaria final. De ahí el elevado porcentaje de **autoliquidaciones** en las que resulta una **cantidad a devolver**.

La **devolución del exceso** exige, con carácter previo, que la **Administración** compruebe la realidad de los **ingresos a cuenta** (retenciones, pagos fraccionados, pagos a cuenta, etc.) y practique una **liquidación provisional**. Una vez practicada dicha liquidación, la **Administración** reconoce al **contribuyente** el derecho a la **devolución** de la cantidad solicitada o de la cantidad inferior que resulte, en el caso de discrepancia.

Las normas de cada tributo establecen unos **plazos concretos** para que la **Administración** practique la **liquidación provisional (seis meses en el IRPF y doce meses en el Impuesto sobre Sociedades)**. Pese a ello, es muy frecuente que se produzca el **vencimiento** de dichos plazos, sin que la **Admi-**

nistración haya practicado las **liquidaciones provisionales**. En tal caso, en **garantía de los derechos de los contribuyentes**, la Ley obliga a la **Administración** a proceder a la **devolución inmediata** en el plazo de los treinta días siguientes al término del vencimiento.

Ello supone que, con relativa frecuencia, la **Administración** devuelve al **contribuyente** las cantidades ingresadas en exceso muchos meses después de haber sido presentada la **autoliquidación (siete meses en el IRPF y trece meses en el Impuesto sobre Sociedades)**.

Lo curioso del caso es que al **contribuyente** no se le reconocen **intereses de demora**, salvo que la devolución se realice más allá de los plazos "**legales**" antes comentados, y siempre y cuando hubiera reclamado, con carácter previo, el pago de dichos intereses.

Un **contribuyente** que presenta **autoliquidación** por el **IRPF**, con **derecho a devolución** el 20 de junio de 1995, es posible que "no vea un duro" hasta el mes de enero del año 1996. Si por anomalías en el funcionamiento de la **Administración** la devolución se demora hasta, pongamos, el 15 de febrero de 1996, el **contribuyente** sólo tendrá derecho al **interés legal** correspondiente a los 15 días de febrero, y en tal caso, siempre y cuando antes hubiera solicitado por escrito el **abono de dichos intereses**.

Esto contrasta con los rigurosos **recargos** que la Ley impone al **contribuyente** en el supuesto de **ingresos realizados fuera de plazo**, incluso por un **día de retraso** (ver apartado 1.6). El desigual trato que se da a los **contribuyentes** y a la **Administración** en supuestos equiparables nos parece carente de toda justificación.

10.4. Notificaciones tendentes a interrumpir el plazo de prescripción

En el capítulo 7 nos referíamos a la **prescripción** del derecho de la **Administración** a comprobar la situación tributaria del **contribuyente** y a practicar la correspondiente **liquidación**.

Como veíamos, tal **derecho prescribe** a los **cinco años**, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente **declaración o autoliquidación**.

Pero la **Administración**, con relativa frecuencia, notifica a los **contribuyentes** el inicio de **actuaciones inspectoras** cuando se aproxima el término del plazo de cinco años. Tal práctica es, desde luego, perfectamente legal, si tiene como finalidad la efectiva **comprobación e investigación** de la situación tributaria del **contribuyente**. Sin embargo, en numerosos casos tales notificaciones tienen como fin último la **interrupción del cómputo de la prescrip-**

ción, con el objeto de mantener abierta la posibilidad de investigar la situación del **contribuyente**.

Los **Tribunales** en reiteradas ocasiones han manifestado su desconfianza y recelo. Así, por ejemplo, carece de virtualidad interruptiva la **notificación** del inicio de las actuaciones inspectoras sin mención alguna al contenido de dicha actuación, con señalamiento de una **fecha** en la que se comunica al **contribuyente** que se **suspendan** las actuaciones hasta nuevo aviso, reanudándose éstas cuando ya se había producido la **prescripción**.

En consecuencia, habrá que analizar detenidamente cada caso concreto para determinar si la **notificación** girada por la **Administración** produce, o no, los pretendidos efectos **interrumpivos** de la **prescripción**.

10.5. Los distintos criterios de valoración que siembran nuestro sistema tributario y la comprobación de valores

El mapa tributario está compuesto por un conjunto de **impuestos, tasas y contribuciones** que forman **compartimentos** estancos, de forma tal que los criterios y valoraciones que sirven de base para un impuesto, no son extrapolables a otros.

Esta regla, justificable en ciertos casos, puede conducir a una situación de **inseguridad jurídica** para el **contribuyente**, sobre todo teniendo en cuenta que, en la mayoría de las ocasiones, es éste a quien corresponde **interpretar las normas tributarias** con el fin de **autoliquidar** sus impuestos.

Este problema se pone especialmente de manifiesto en los distintos bienes y derechos de los **contribuyentes**. En los distintos impuestos que configuran nuestro ordenamiento tributario nos encontramos, por ejemplo, con los siguientes **criterios de valoración**, en muchos casos aplicados a unos mismos bienes:

- a) Valor de mercado.
- b) Valor de adquisición.
- c) Contraprestación.
- d) Valor declarado.
- e) Valor catastral (para inmuebles).
- f) Valor comprobado por la Administración.
- g) Valor fiscal.
- h) Valor de capitalización.
- i) Valor real.
- j) Valor real de adquisición.
- k) Valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Esta **diversidad de valores**, probablemente justificable desde la óptica de la técnica tributaria, produce una generalizada **inseguridad en los contribuyentes** “de a pie”. Desde luego, no se entiende bien cómo el **Ayuntamiento** gira un recibo por el **Impuesto sobre Bienes Inmuebles**, en la que fija un **valor** de **10.532.200 pesetas**, mientras que al **Contribuyente** se le obliga a consignar en su declaración del **Impuesto sobre el Patrimonio** y sobre **Transmisiones Patrimoniales** el precio que pagó por la vivienda (**22.300.000 pesetas**) y, eventualmente, la **Administración** puede comprobar si dicho **valor** es o no el “**real**” (?), para proponer, a su vez, un **ulterior valor**.

No cabe, desde luego, culpar a la **Administración** por tan ambigua y equívoca situación, cuya única misión es aplicar las Leyes aprobadas por las **Cortes Generales**. Es, en cambio, al legislador a quien corresponde clarificar el panorama tributario, dotando de la necesaria **transparencia** y **seguridad jurídica** al sistema.

Por el contrario, sí cabe achacar a la **Administración** la discrecionalidad y falta de rigor con la que, en ocasiones, desarrolla las facultades de **comprobación de valores**. En innumerables ocasiones, los **valores notificados** a los contribuyentes, resultado de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por la **Administración**, carecen de la suficiente y necesaria motivación que permita a aquel constatar la realidad de tales valoraciones. Unas veces, tal motivación brilla por su ausencia; otras, se limita a hacer referencia a índices y valores medios.

Los **Tribunales** han señalado que la valoración practicada por un perito de la **Administración**, “debe contener no sólo un **guarismo** que refleje el resultado obtenido, sino los **elementos de juicio o de cálculo** que han sido tenidos en cuenta para llegar al reflejado resultado”. En otro sentido, han señalado que la **valoración** “no es legal si la motivación se limita a consignar la expresión **valores medios** de la zona”.

El **contribuyente**, además de recurrir por falta de motivación las **valoraciones** giradas por la **Administración**, tiene a su alcance la posibilidad de solicitar una “**tasación pericial contradictoria**”, si considera que el **valor comprobado** no se ajusta al **real**.

10.6. Complejidad de las normas tributarias. Régimen de autoliquidaciones

En ocasiones, un ejemplo como el que sigue es suficientemente ilustrativo:

Artículo 63 de la Ley del IRPF: la base imponible regular.

“El resultado de las operaciones previstas en el artículo 61, sumado al

saldo positivo que, en su caso, arroje la prevista en el apartado uno del artículo anterior, y al cociente a que se refiere el párrafo segundo del artículo siguiente y minorado en el importe de los rendimientos irregulares negativos a que se refiere la letra b) del apartado dos del artículo 59, constituirá el importe de la renta regular del Contribuyente.

El importe de la renta regular establecido en el párrafo anterior, constituirá la parte regular de la base imponible”

De parecida complejidad es el **Artículo 37.2.c)**, **segundo párrafo**, de la misma Ley, que al hacer referencia a los **rendimientos mixtos de capital mobiliario**, establece lo siguiente:

“A efectos de lo dispuesto en esta letra y respecto de las emisiones de activos financieros con rendimiento variable o flotante, se tomará como interés efectivo de la operación su tasa de rendimiento interno, considerando únicamente los rendimientos de naturaleza explícita y calculada, en su caso, con referencia a la valoración inicial del parámetro respecto del cual se fije periódicamente el importe definitivo de los rendimientos devengados”.

Los anteriores son sólo dos ejemplos, nada ajenos a la realidad tributaria de muchos **contribuyentes**, que ilustran la **complejidad** de las normas fiscales. Existen muchos más. Esta **complejidad**, agravada por el torrente de modificaciones y derogaciones tácitas de preceptos concretos, coloca al **contribuyente** frente a un panorama desolador.

Nada se podría objetar si fuera la **Administración** quien, a la vista de los hechos declarados por los **contribuyentes**, calculara el impuesto a pagar, pudiendo éste recurrir en caso de error. Sin embargo, en la práctica, la situación es inversa. El **contribuyente** tiene que **interpretar las normas**, desbrozar complejos impresos, realizar cálculos aritméticos y llegar a la cantidad “mágica” a ingresar o, en los más de los casos, a devolver. Y, por supuesto, las equivocaciones se pagan, en ocasiones, con **elevadas sanciones** (ver apartado 3.9.).

Tres son, a nuestro modo de ver, las posibles soluciones al problema:

a) Que se **simplifique** el sistema impositivo vigente. La complejidad de la materia en sí impide una drástica simplificación de la normativa.

b) Que la **Administración** se encargue de **liquidar los impuestos**, como sucede en la mayoría de los tributos de ámbito local y, a opción del **contribuyente**, en **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**. Esta solución, en principio razonable, parece también inviable, por la enorme dotación de personal cualificado que tal medida exige.

c) Que se limiten las **sanciones** a aquellos supuestos en los que la **Administración** pruebe, de forma efectiva y sin presunciones, el **ánimo defraudatorio del contribuyente**. Esta es, a nuestro modo de ver, la vía de solución más efectiva al problema debatido.

10.7. Irregularidades en el procedimiento de apremio

Como se ha comentado en otra parte de este **Manual** (ver capítulo 2), la **Administración** tributaria está investida de las más **amplias facultades de ejecución** sobre el patrimonio de los **contribuyentes** cuando estos, por las razones que fueren, no atienden debidamente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Hasta aquí, nada que objetar.

Pese a ello, la posible colisión entre el derecho de la **Administración** y los intereses colectivos de los **contribuyentes**, exige un estricto **control de legalidad**, con el fin de que la ejecución del patrimonio del deudor se realice en estricta aplicación de las normas tributarias, y con las debidas cautelas que cada caso requiera. Aquí sí cabe poner objeciones al funcionamiento, a veces irregular, de la **Administración**, aunque a veces tales disfunciones son consecuencia directa del **vacio legal** existente.

Son relativamente frecuentes los casos en los que la **Administración**, de forma **arbitraria** y escasamente diligente, incurre en irregularidades en el **procedimiento ejecutivo**, con evidente perjuicio para los **contribuyentes**. Veamos algunos ejemplos:

a) No es de extrañar que el **contribuyente**, habiendo recurrido, en tiempo y forma, una **liquidación**, y habiendo presentado los oportunos **avales** para lograr la suspensión de la ejecución del acto administrativo, reciba una **providencia de apremio** (ver apartado 2.3) en la que **Hacienda** le comunica la apertura del **procedimiento ejecutivo**, reclamando el ingreso de la deuda, los **intereses devengados** y, por si fuera poco, un **recargo de apremio del 20 por ciento** (ver apartado 2.4).

Motivo de la irregularidad: el Tribunal Económico Administrativo Regional no comunica a los órganos de gestión la **suspensión de la ejecución** del acto administrativo. **Consecuencias:** se obliga al **contribuyente** a presentar **recurso**, so pena de que decaiga su acción y se proceda al **embargo de sus bienes**.

b) El desmesurado afán recaudatorio de la **Administración** le lleva, en ocasiones, a practicar **embargos de forma indiscriminada**, sin tener en cuenta, por ejemplo, que los **saldos** de cuenta corriente embargados pueden ser de **titularidad conjunta**, o bien, que dicha cuenta recibe, única y exclusivamente, **salarios del trabajo** que, como se sabe, son parcialmente **inembargables**. En otros casos, se embargan **bienes** que no son del deudor, debiendo proceder el **perjudicado** a instar a una **tercería de mejor derecho** para recuperar los **bienes embargados**.

Motivo de la irregularidad: falta de **diligencia** en el funcionamiento de la **Administración**. **Efectos:** indudable **perjuicio para terceros** o para el **contribuyente**.

c) El **contribuyente** recurre una liquidación en vía económico-administrativa (tribunales administrativos), presentando la **garantía** correspondiente con el fin de obtener la **suspensión** del acto administrativo. El **Tribunal** en cuestión desestima el recurso, poniendo fin a la vía administrativa. El **contribuyente** recurre ante el **Tribunal Superior de Justicia**, para lo cual dispone de un **plazo de dos meses**. El problema está en que dicho **plazo de dos meses** es superior al que la **Administración** concede al **contribuyente** para ingresar la deuda tributaria. Dado que la **Administración** desconoce si el **contribuyente** va a recurrir la resolución del **Tribunal Económico Administrativo**, procede sin más a ejecutar la **garantía** aportada por aquel para lograr la suspensión. Aquí es donde se pone de manifiesto el defectuoso funcionamiento de la **Administración** que, sin previo aviso, **ejecuta la garantía** presentada por el **contribuyente**.

Motivo de la irregularidad: vacío legal, que tiene como consecuencia la **falta de coordinación** entre **Tribunales de Justicia** y **Administración**, sin que pueda apreciarse un ánimo de colaboración en esta última. **Consecuencias: indebida ejecución del acto administrativo**.

10.8. Envío indiscriminado de cartas a los contribuyentes

En algunas ocasiones, los **contribuyentes** recibimos cartas que tienen como único y exclusivo fin **recordarnos** las **obligaciones fiscales** que debemos cumplir en un futuro próximo. Nada que objetar a este tipo de cartas que buscan más **“informar”** que **“advertir”**.

Pero en los últimos tiempos la **Administración** ha enviado cartas a algunos **contribuyentes**, incluidos en posibles **“grupos de riesgo”**, advirtiendo de las consecuencias que podrían derivarse del posible **“incumplimiento”** de obligaciones tributarias.

En nuestra opinión se trata de **medidas disuasorias y coactivas** que, en la mayoría de los casos, o bien contienen **juicios previos** sobre la legalidad o ilegalidad de determinadas prácticas -que sólo compete a los tribunales de justicia- o bien buscan **“atemorizar”** a los **contribuyentes**, atentando frontalmente contra el más elemental principio de **seguridad jurídica**.

10.9. Limitación de los medios de garantía para la suspensión de los actos administrativos

Vimos en el apartado 4.9 de este **Manual** que la Ley contiene una limitación de los **medios de garantía** que el **contribuyente** puede aportar para la **suspensión** de un **acto administrativo**. Paradójicamente, para solicitar **apla-**

zamientos y fraccionamientos de la deuda tributaria, la Ley admite, aunque pospone a un segundo plano, otros **medios de garantía** (ver apartado 5.4).

En nuestra opinión, dicha **limitación** pone en tela de juicio el principio de tutela efectiva de los **Tribunales**, ya que no son infrecuentes los casos en los que el **contribuyente** no puede conseguir **garantías bancarias**, dada su delicada situación patrimonial y financiera.

Este sistema privilegia a los **contribuyentes** con una mayor capacidad contributiva, que fácilmente consiguen la **suspensión del acto administrativo**, frente a aquellos que no disponen de tal capacidad y que ven, de forma irremediable, cómo la **Administración** tiende a la **ejecución** de su **patrimonio**.

Sería deseable que el legislador extendiera la validez de las **garantías** a otros medios que la legislación común ofrece, como pueden ser la **hipoteca, prenda**, etc., aunque condicionara su validez, en cada caso, a un examen sobre la suficiencia de la garantía. Ciertamente es que con ello se perjudicaría la “calidad” de las **garantías**, en lo tocante a su **liquidez**, pero quedarían plenamente garantizados derechos tan fundamentales para los **contribuyentes** como son el de **tutela efectiva** de los **tribunales** y el de **igualdad**.

Como hemos tenido ocasión de comentar en el apartado 4.9, la reciente **Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria** admite, con carácter subsidiario, la aportación de **otras garantías**, cuando la ejecución pudiera causar **perjuicios** de difícil o imposible reparación. Bienvenida sea la norma, pero entendemos que tal posibilidad no debería tener carácter subsidiario.

11.

MODELOS DE ESCRITOS

- 1. Modelo de escrito de alegaciones contra las actas firmadas en disconformidad
- 2. Recurso de reposición
- 3. Escrito de interposición de reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional
- 4. Escrito de alegaciones en reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional
- 5. Recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central
- 6. Escrito de interposición de recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia
- 7. Escrito de demanda en recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia
- 8. Escrito de conclusiones en recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia
- 9. Modelo de escritos de devolución de ingresos indebidos
- 10. Modelo de escrito de consulta a la Dirección General de Tributos

11.1. Modelo de escrito de alegaciones contra las actas firmadas en disconformidad

AL JEFE DE LA DEPENDENCIA DE INSPECCION

D., mayor de edad, actuando en su propio nombre (o en nombre y representación de, con domicilio en domicilio este que, expresamente, se designa a efectos de notificaciones, y con N.I.F. ante V.I. comparezco y, como mejor proceda en Derecho

D I G O :

Que en fecha, mi representada firmó el acta modelo SGH A02, de disconformidad, número por el Impuesto correspondiente a los ejercicios, de la cual resulta una deuda tributaria total, por importe de pesetas, de las cuales pesetas corresponden a la cuota, pesetas a los intereses (y el resto, esto es pesetas, a la sanción, al haber sido calificado el expediente como constitutivo de infracción grave).

Que, por medio del presente escrito, mi representada formula, dentro del plazo de 22 días hábiles a que se refieren, tanto el artículo 56.1 del Real Decreto 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, como el propio cuerpo del Acta, las siguientes

A L E G A C I O N E S

(Relatar, de forma detallada, pero clara y en párrafos separados y numerados, los antecedentes y demás circunstancias fácticas de aplicación al caso, alegando de forma clara, los argumentos de derecho en los que se fundamenta la disconformidad. En caso de que se haya impuesto sanción, hay que fundamentar de forma clara la disconformidad, basada en falta de culpabilidad y ánimo defraudatorio, interpretación razonable de la norma, etc.. Si existen documentos que apoyan las alegaciones, deben acompañarse al escrito, haciendo referencia a los mismos mediante Documento 1º, 2º, etc...)

Por cuanto antecede,

A V.I. SUPlico que teniendo por presentado este escrito, con los documentos que lo acompañan, se dignen admitirlos, tener por formuladas las alegaciones de esta parte y, en su día, previos los trámites legales en derecho procedentes, acuerde anular la propuesta de liquidación contenida en el Acta de Disconformidad, a la que se ha hecho referencia en el encabezamiento de este escrito, adopte, en su caso, las medidas necesarias con el fin de completar el expediente administrativo, y dicte el acto administrativo de liquidación teniendo en cuenta las alegaciones formuladas por mi representada.

Es justicia que pido en (localidad) a de de

11.2. Recurso de reposición

D., mayor de edad, casado, con D.N.I. núm., (actuando en nombre y representación de la sociedad con N.I.F. núm.) y con domicilio en, que expresamente se designa a efectos de notificaciones, y, ante V.I. comparezco y como mejor proceda en Derecho

D I G O :

Que en fecha, (mi representada o quien suscribe) ha recibido, en el domicilio expresado en el encabezamiento, notificación de (1) dictada por (2), de fecha, en virtud de la cual (3).

Que, por medio del presente escrito se interpone, en tiempo y forma, RECURSO DE REPOSICION contra la citada (liquidación, providencia de apremio, etc.), por estimar que la misma es contraria a Derecho y extraordinariamente lesiva para los intereses de (mi representada o quien suscribe), sobre la base de los siguientes Hechos y Fundamentos de Derecho:

H E C H O S :

(Relatar, de forma detallada, pero clara, y en párrafos separados y numerados, los antecedentes y demás circunstancias fácticas que sean de aplicación al caso)

A los anteriores hechos le son de aplicación los siguientes

FUNDAMENTOS DE DERECHO :

(Alegar, de forma clara, los argumentos legales que sustentan el recurso, tanto de forma como de fondo. Si los fundamentos son varios, conviene separarlos en párrafos numerados. Si existen documentos que apoyen las pretensiones alegadas, deben acompañarse al escrito, haciendo referencia a los mismos mediante Documentos nº 1, 2, etc..).

Por cuanto antecede,

A V.I. SUPLICO que, teniendo por presentado este escrito, (con los documentos que lo acompañan), se digne admitirlo, tener por interpuesto el presente recurso de reposición y, en su día, previos los trámites legales en derecho procedentes, acuerde anular la (liquidación, providencia de apremio, etc..) (4)

Es de Justicia que pido en, ade de

OTROSI DIGO: que, por imperativo previsto en el artículo 8.f) del Real Decreto 2244/1979, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico administrativo, se hace constar, expresamente, que la Resolución objeto de recurso no ha sido impugnada en vía económico administrativa.

OTROSI DIGO: que, junto con el presente escrito, se acompaña aval bancario solidario por importe de la deuda tributaria recurrida más el interés de demora que origine la suspensión de la deuda (5).

OTROSI SUPLICO: que teniendo por recibido, en tiempo y forma,

el expresado aval, se digne admitirlo y, previos los trámites legales, en Derecho procedentes, acuerde la suspensión de la ejecución del acto recurrido.

Es justicia que reitere en el lugar y fecha más arriba indicados.

DEPENDENCIA DE

DELEGACION DE HACIENDA DE

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

NOTAS:

(1) Indicar el acto administrativo genérico que se recurre. Por ejemplo, una liquidación, una providencia de apremio, etc...

(2) Hacer referencia al órgano administrativo que dictó el acto que se recurre. Por ejemplo, la Dependencia de Recaudación, de Inspección, etc...

(3) Indicar el contenido de la notificación. Por ejemplo, "en virtud de la cual se reclama la cantidad de pesetas")

(4) Hacemos referencia al aval, por ser la garantía más habitual, pero caben otros medios de garantía (ver apartado 4.9). Lógicamente, si la deuda ha sido pagada antes de recurrir, no será necesaria la presentación de garantía.

(5) La redacción del suplico es muy importante. Deberá expresarse, con claridad, qué es lo que se pide. En ocasiones, la petición podrá consistir, únicamente, en que se declare la nulidad de una liquidación. Pero en otros casos, será necesario solicitar la devolución de cantidades con sus correspondientes intereses (por ejemplo, si se ha pagado antes de recurrir o si lo que se recurre es un embargo irregular).

11.3. Escrito de interposición de reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional*

AL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO
REGIONAL DE

ILMOS. SRES.:

D., mayor de edad, casado, con D.N.I. núm., (actuando en nombre y representación de la sociedad, con N.I.F. núm.) y con domicilio en, que expresamente se designa a efectos de notificaciones, y, ante V.I. comparezco y como mejor proceda en Derecho

D I G O :

Que en fecha....., (mi representada o quien suscribe) ha recibido, en el domicilio expresado en el encabezamiento, notificación de (1) dictada por (2), de fecha, en virtud de la cual (3).

Se acompaña como Documento núm. 1, fotocopia de la citada resolución.

Que por medio del presente escrito, (mi representada o el que suscribe) interpone, en tiempo y forma, RECLAMACION ECONOMICO- ADMINISTRATIVA contra la (liquidación, resolución, etc.) a la que se ha hecho referencia anteriormente, por estimar que la misma es contraria a Derecho y extraordinariamente lesiva para los intereses de esta parte.

Por cuanto antecede,

A V.V.I.I. SUPPLICO, que, teniendo por recibido en tiempo y forma, el presente escrito, (con los documentos que se acompañan) se digno admitirlo, tener por interpuesta la presente reclamación económico-administrativa y, en su día, previos los trámites legales en derecho procedentes, acuerden poner de manifiesto el expediente a mi representada, al objeto de que pueda formular las alegaciones que a su derecho convengan.

Es de Justicia que pido en, a de de

OTROSI DIGO: Que, junto con el presente escrito se acompaña aval bancario por el importe de la deuda tributaria liquidada, el interés de demora que origine la suspensión, y un 5% de aquella, en los términos previstos en el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (4).

OTROSI SUPPLICO: Que, teniendo por recibido en tiempo y forma el expresado aval, se digno admitirlo y, previos los trámites legales, en Derecho procedentes, acuerde la suspensión de la ejecución del acto recurrido.

OTROSI DIGO: Que junto al presente escrito se acompaña, asimismo, original y fotocopia de la escritura de poder que faculta al que suscribe, para interponer la presente reclamación en nombre de(5)

OTROSI SUPPLICO: Que una vez cotejada la copia con su original, sea este último devuelto a mi representada por necesitarlo para otros usos.

Es justicia que reitero en el lugar y fecha más arriba indicados.

NOTAS:

(*) Según lo comentado en el apartado 4.10 de este Manual, el contribuyente puede optar por (1) limitarse a presentar un escrito de interposición (las alegaciones se formularán en escrito posterior) o (2) formular en este escrito también las alegaciones. Este modelo se refiere a la opción primera. Si se opta por la segunda opción, habrá que combinar este Modelo con el expuesto en el apartado siguiente.

(1) a (4) Ver notas en 12.1. en Recurso de Reposición. Ello no obstante, si se recurre una resolución presunta por silencio administrativo negativo (ver apartado 4.8.) habrá que decirlo así expresamente.

(5) Esto será necesario, únicamente, cuando actúe por medio de representante. Por ejemplo, cuando el recurrente sea una sociedad.

11.4. Escrito de alegaciones en reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional

Expediente nº

Concepto

AL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE

ILMOS. SRES.

D., mayor de edad, casado, con D.N.I. núm., (actuando en nombre y representación de la sociedad, con N.I.F. núm.) y con

domicilio en, que expresamente se designa a efectos de notificaciones, y , ante V.I. comparezco y como mejor proceda en Derecho

D I G O :

Que en fecha, (mi representada o el que suscribe) ha recibido, en su domicilio, notificación de la puesta de manifiesto del expediente derivado de la reclamación económico-administrativa núm., al objeto de que, en el término de los 15 días hábiles siguientes al de la recepción de la referida notificación, formule las alegaciones que al Derecho de esta parte convengan, trámite que cumplimiento por medio del presente escrito, sobre la base de los siguientes Hechos y Fundamentos de Derecho.

H E C H O S :

(Relatar, de forma detallada, pero clara, y en párrafos separados y numerados, los antecedentes y demás circunstancias fácticas que sean de aplicación al caso)

FUNDAMENTOS DE DERECHO :

DE FORMA (*)

- I - El Tribunal Económico-Administrativo Regional es competente para conocer, (en primera o en única instancia) (1), de la presente reclamación económico-administrativa, por virtud de lo dispuesto en el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económicas-administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de Agosto.

- II - El que suscribe tiene capacidad para formular la presente reclamación económica-administrativa en nombre de (2), como debidamente acreditó en el escrito de interposición, estando (mi representada) legitimada para ello por su parte interesada.

- III - El presente escrito de alegaciones se interpone dentro del plazo de los 15 días hábiles que señalan tanto el artículo 95.1 del vigente Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, como la propia notificación de la puesta de manifiesto del expediente a mi representada.

DE FONDO :

(Alegar, de forma clara, los motivos legales que sustentan la reclamación. Si los fundamentos son varios, conviene separarlos en párrafos numerados. Si existen documentos que apoyen las pretensiones alegadas, deben acompañarse al escrito, haciendo referencia a los mismos como Documento nº 1, 2, etc..).

Por cuanto antecede,

A V.I. SUPLIICO: que teniendo por recibido, en tiempo y forma, el presente escrito (con los documentos que lo acompañan), se digne admitirlo, tener por formuladas las alegaciones de esta parte y, en su día, previos los trámites legales en derecho procedentes, dicten resolución por virtud de la cual se anule (la liquidación, resolución, etc..) notificada por (organo administrativo) correspondiente a (concepto tributario) (3)

Es de Justicia que pido en, ade de

NOTAS :

(*) La exposición de los Fundamentos de Derecho de forma, puede ser conveniente, pero en ningún caso, es de obligada observancia, por tratarse de un aspecto que debe conocer de oficio el Tribunal Económico Administrativo.

(1) Ver apartado 4.9 El recurso será en primera o en única instancia, dependiendo de la cuantía. Si es en primera instancia, contra la resolución podrá interponerse Recurso de Alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

(2) Cuando se actúe por medio de representante. Por ejemplo, una sociedad.

(3) La redacción del suplico es muy importante. Deberá expresarse, con claridad qué es lo que se pide. En ocasiones, la petición podrá consistir, únicamente, en que se declare la nulidad de una liquidación. Pero en otros casos, será necesario solicitar la devolución de cantidades con sus correspondientes intereses (p.e. si se ha pagado antes de recurrir o si lo que se recurre es un embargo irregular).

11.5. Recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central

Expediente nº

Concepto

AL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

ILMOS. SRES.:

D., mayor de edad, casado, con D.N.I. núm., (actuando en nombre y representación de la sociedad con N.I.F. núm.) y con domicilio en, que expresamente se designa a efectos de notificaciones, ante V.I. comparezco y como mejor proceda en Derecho

D I G O :

Que en fecha (mi representada o el que suscribe) ha recibido, en su domicilio, notificación de la Resolución de fecha, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de, en virtud de la cual se desestima la Reclamación Económico Administrativa, interpuesta, contra (la liquidación, providencia de apremio, resolución del recurso de reposición, etc.) por (concepto tributario y ejercicios). (1)

Se acompaña, como Documento núm. 1, fotocopia de la mencionada Resolución.

Que por medio del presente escrito, (mi representada o el que suscribe) interpone, en tiempo y forma, recurso de Alzada contra la Resolución del TEAR a la que se ha hecho referencia en el párrafo anterior, por estimar que la misma es contraria a Derecho y extraordinariamente lesiva para los intereses de esta parte, sobre la base de los siguientes Hechos y Fundamentos de Derecho:

HECHOS :

(Relatar, de forma detallada, pero clara, y en párrafos separados y numerados, los antecedentes y demás circunstancias fácticas que sean de aplicación al caso)

FUNDAMENTOS DE DERECHO :

DE FORMA (*)

- I - El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del presente recurso de Alzada, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de Agosto.

- II - Mi representada está legitimada para interponer el presente recurso de Alzada, al amparo de lo dispuesto en el artículo del mencionado texto reglamentario.

- III - El presente recurso de Alzada se interpone dentro del plazo de los 15 días hábiles que señalan tanto el artículo 131 del vigente Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, como la propia notificación de la resolución recurrida.

DE FONDO

(Alegar, de forma clara, los motivos legales que sustentan la reclamación. Si los fundamentos son varios, conviene separarlos en párrafos numerados. Si existen documentos que apoyen las pretensiones alegadas, deben acompañarse al escrito, haciendo referencia a los mismos como Documento nº 1, 2, etc..).

Por cuanto antecede, a VV.II.

SUPlico: que teniendo por recibido, en tiempo y forma, el presente escrito (con los documentos que lo acompañan), se dignen admitirlos, tener por interpuesto el presente Recurso de Alzada, con expresión de los motivos en los que mi representada funda su derecho y, en su día, previos los trámites legales en derecho procedentes, dicten resolución por virtud de la cual ... (2)

Es de justicia que pido en, a de de

OTROSI DIGO: Que obra en el expediente fotocopia cotejada de la escritura de poder que faculta al que suscribe para interponer el presente Recurso de Alzada en nombre de (3)

OTROSI DIGO: Que obra en el expediente el aval bancario presentado ante el TEAR para la suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido (4).

OTROSI SUPlico: Que se mantenga la suspensión del acto administrativo impugnado en los términos previstos en el artículo 81 del Real Decreto 1999/1.981, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Es de Justicia que reitero en el lugar y fecha más arriba indicados.

NOTAS :

(*) La exposición de los Fundamentos de Derecho de forma, puede ser conveniente, pero en ningún caso, es de obligada observancia, por tratarse de un aspecto que debe conocer de oficio el Tribunal Económico Administrativo.

(1) Si se recurre contra una resolución presunta por silencio administrativo negativo (ver apartado 4.8) habrá que decirlo así expresamente.

(2) La redacción del suplico es muy importante. Deberá expresarse, con claridad qué es lo que se pide. En ocasiones, la petición podrá consistir, únicamente, en que se declare la nulidad de una liquidación y de la Resolución dictada por el TEAR en primera instancia. Pero en otros casos, será necesario solicitar la devolución de cantidades con sus correspondientes intereses (p.e. si se ha pagado antes de recurrir).

(3) Cuando se recurra por medio de representante. Por ejemplo, si el recurrente es una sociedad. Lógicamente, si el representante es distinto del que presentó la reclamación ante el TEAR, habrá que presentar nuevo poder.

(4) Solo si fuera procedente la suspensión. Ver NOTA (4) en apartado 12.1 sobre Recurso de Reposición.

11.6. Escrito de interposición de recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia*

A LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

D., Procurador de los Tribunales y de D. (o, en su caso, de la sociedad), con domicilio en, NIF, cuya representación acredito mediante escritura de poder que, debidamente bastantada y aceptada, acompaño como Doc. núm. 1, ante la Sala comparezco y, como mejor proceda en Derecho,

D I G O :

1.- Que con fecha, (la Unidad de Recaudación, Inspección, etc.), giró a mi representada (liquidación) por (concepto tributario y ejercicio). La deuda tributaria ascendía, en su conjunto, a la cantidad de pesetas.

2.- En fecha, mi representada ha recibido notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de, (núm. de registro), por la que dicho Tribunal acuerda desestimar la reclamación interpuesta, en su momento, contra el acto administrativo al que se hace referencia en el apartado anterior, advirtiéndome que, contra la misma, puede interponer RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO ANTE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE, en el plazo de dos meses a contar desde el día siguiente a la fecha de la notificación de la resolución, Recurso que, por medio del presente escrito, interpongo, por considerar que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de, es contraria a Derecho y extraordinariamente lesiva a los intereses de mi representada. (1)

Se acompaña como Doc. núm. 2 fotocopia de la referida Resolución.

3.- Asimismo, se acompaña, como Doc. núm. 3 copia del escrito presentado ante (órgano administrativo que dictó el acto, que puede ser la Unidad de Recaudación, Inspección, etc..) en el que se le comunica la interposición del presente recurso (2).

4.- El importe del Recurso, a los efectos procesales oportunos, asciende a la cantidad depesetas.

Por lo expuesto,

SUPLICO A LA SALA que teniendo por presentado, en tiempo y forma, este escrito, con los documentos que lo acompañan, se digné admitirlo, tener por interpuesto RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO contra (la liquidación girada por) y contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de, tenerme por personado y parte en la representación que ostento de; entendiéndose conmigo las sucesivas diligencias de este recurso, acordar se realicen las publicaciones y notificaciones oportunas, reclamando el expediente administrativo, y hacerme entrega del mismo en su día, a fin de formular el escrito de demanda.

Es de justicia que pido en a de de
OTROSI DIGO que por ser general para pleitos el poder que se
acompaña y siendo necesario para otros usos,
SUPLICO A LA SALA se sirva acordar el desglose y devolución del
poder, dejando en autos testimonio o nota bastante del mismo.
Es de justicia que, para principal y Otrosí, reitero en el lugar y fecha
más arriba indicados.

Letrado Procurador

NOTAS :

(*) El modelo se refiere al recurso ante los Tribunales Superiores de Justicia, por ser el caso más frecuente. No obstante, ver en apartado 4.10 los supuestos en los que es competente la Audiencia Nacional. El presente Modelo sirve también de base para tal supuesto, con los cambios pertinentes dada que es otro Tribunal quien debe resolver.

(1) Si lo que se recurre es una resolución presunta por silencio administrativo negativo (ver apartado 4.8. y 4.10.) habrá que decirlo así expresamente.

En el escrito de interposición deberá solicitarse, si ese fuera el caso, la suspensión de la ejecución del acto administrativo, por ocasionar daños de difícil o imposible reparación. Sin embargo, si la garantía bancaria aportada en vía administrativa fuera válida, exclusivamente, durante el periodo de sustanciación de la Reclamación Económico Administrativa, será preciso aportar nueva garantía.

11.7. Escrito de demanda en recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia*

Recurso núm: /

Concepto:

A LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

D, Procurador de los Tribunales y de D. (o, en su caso, de la sociedad), con domicilio en, NIF, cuya representación tengo debidamente acreditada en el Recurso de referencia, ante la Sala comparezco y, como mejor proceda en Derecho,

D I G O:

Que por providencia de la Sala notificada a esta parte el día, me ha sido dado traslado del correspondiente expediente administrativo y concedido un plazo de veinte días para formular la demanda en el presente recurso contencioso, trámite que cumplimiento por medio del presente escrito, sobre la base de los siguientes hechos y fundamentos de derecho.

H E C H O S:

(Relatar, de forma detallada pero clara, y en párrafos separados y numerados, los antecedentes y demás circunstancias fácticas que sean de aplicación al caso. Es conveniente hacer mención también a los diversos recursos que se han ido interponiendo hasta llegar a la vía Contencioso-Administrativa)

A los anteriores HECHOS son de aplicación los siguientes

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

A) DE CARACTER PROCESAL

-I- Es competente para conocer del recurso esta Jurisdicción, por cuanto afecta a las pretensiones que se deducen en relación a actos de la Administración Pública sujetos al Derecho Administrativo.

-II- Dentro de esta Jurisdicción, la Sala a la que tengo el honor de dirigirme, tiene atribuida la competencia para conocer del presente recurso.

-III- Mi representada tiene plena capacidad y está legitimada, por cuanto que las actuaciones están referidas a un acto administrativo que, directamente, le afecta.

-IV- Se cumplen, asimismo, los requisitos de representación y defensa.

-V- El presente Recurso fue oportunamente interpuesto tras agotarse vía administrativa.

-VI- Finalmente, esta demanda se formaliza en el plazo legal de los 20 días siguientes al de la recepción del expediente administrativo.

B) DE CARACTER SUSTANTIVO

(Alegar, de forma clara, los motivos legales que sustentan la reclamación. Si los fundamentos son varios, conviene separarlos en párrafos numerados. Si existen documentos que apoyen las pretensiones alegadas, deben acompañarse al escrito, haciendo referencia a los mismos como Documento nº 1, 2, etc..).

Por cuanto antecede,

SUPLICO A LA SALA que teniendo por presentado, en tiempo y forma, este escrito, con los documentos que lo acompañan, se digne admitirlo, tener por devuelto el Expediente Administrativo del que se me ha dado traslado, y por formalizada, en tiempo y forma, la demanda en el presente Recurso y, previos los trámites legales en Derecho procedentes, dicte, en su día, Sentencia por la que se anulen tanto (la liquidación núm. girada por) como la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de en la Reclamación núm/....., ordenando, en consecuencia, (1)

Es de Justicia que pido en a de de

Abogado Procurador

NOTAS:

(*) Ver esta nota en 12.2.1., Escrito de Interposición de Recurso Contencioso Administrativo.

(1) La redacción del suplico es muy importante. Deberá expresarse, con claridad qué es lo que se pide. En ocasiones, la petición podrá consistir, únicamente, en que se declare la nulidad de una liquidación y de la subsiguiente Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo. Pero en otros casos, será necesario solicitar la devolución de cantidades con sus correspondientes intereses (por ejemplo, si se ha pagado antes de recurrir).

11.8. Escrito de conclusiones en recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia*

Recurso núm:/.....

Concepto:

A LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

D., Procurador de los Tribunales y de D. (o, en su caso, de la sociedad), con domicilio en, NIF, cuya representación tengo debidamente acreditada en el Recurso de referencia, ante la Sala comparezco y, como mejor proceda en Derecho,

D I G O:

Que mi representada ha recibido notificación de la providencia de esta Sala, de fecha .. de de 1.99., por la que se estima innecesaria la celebración de vista pública y se requiere, a esta parte, para que, en el plazo de quince días, formule CONCLUSIONES sobre los hechos alegados en la demanda y fundamentos jurídicos de la misma, trámite que cumplimiento, en tiempo y forma, por medio del presente escrito, sentando, al efecto, las siguientes

C O N C L U S I O N E S:

I. HECHOS

Unico.- Se dan por reproducidos los Hechos de la demanda, toda vez que los mismos resultan acreditados de lo actuado en el expediente.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

A) De carácter procesal

Se dan por reproducidos los alegados en la demanda

B) De carácter sustantivo (1)

Por cuanto antecede,

A LA SALA SUPlico tenga por presentado este escrito, con sus copias, por cumplimentado, en tiempo y forma, el trámite al que se refiere la providencia de esta Sala de fecha y, en su virtud, previos los trámites legales en Derecho procedentes, resuelva conforme se interesa en el SUPlico del escrito de demanda.

Es de justicia que pido en a de de

Abogado Procurador

NOTAS:

(*) Ver esta nota en 12.2.1., Escrito de Interposición de Recurso Contencioso Administrativo.

(1) Normalmente, en este tipo de procesos, en las conclusiones se limitan a reiterar, de forma sucinta, los fundamentos alegados en el escrito de demanda.

11.9. Modelo de escritos de devolución de ingresos indebidos

D., mayor de edad, con NIF nº, (actuando en nombre y representación de, sociedad de nacionalidad española con NIF,) con domicilio en que expresamente se designa a efectos de notificaciones, ante V.I. comparezco y como mejor proceda en Derecho,

D I G O :

(Expresar, con la debida claridad, en párrafos separados, los hechos y antecedentes que acrediten, de forma suficiente, la realización de un ingreso indebido. Será necesario acompañar los documentos de pago justifiquen dichos ingresos) (1)

Que, de acuerdo con el artículo 8 del Real Decreto 1163/1990 de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, el que suscribe (o mi representado) está facultado para instar la restitución de lo indebidamente ingresado.

Por lo expuesto,

A V.I. SUPLICO, que teniendo por recibido el presente escrito, con los documentos que lo acompañan, se digne admitirlo y, previos los trámites legales oportunos, acuerde la devolución de pesetas indebidamente ingresadas por, con adición de los intereses legales devengados por el tiempo transcurrido desde la fecha de ingreso en el tesoro hasta la propuesta de pago, todo ello al amparo del artículo 155 de la Ley General Tributaria y del Real Decreto 1163/1990 por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos de naturaleza tributaria.

A efectos de lo previsto en el artículo 4 del citado Real Decreto, se solicita, igualmente, que la ejecución de dicha devolución por importe de pesetas, se realice mediante transferencia a la cuenta corriente nº que tiene abierta en

Es de justicia que pido en a de de

DEPENDENCIA DE

DELEGACION DE HACIENDA DE

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

NOTAS:

(1) Ver apartado 1.11 de este manual en el que se hace referencia a los distintos supuestos en los que cabe la devolución de ingresos indebidos, al amparo del art. 7 del Real Decreto 1163/1990. En el escrito de solicitud es conveniente hacer referencia al supuesto genérico entre los allí previstos.

11.10. Modelo de escrito de consulta a la Dirección General de Tributos

ILMO SR.:

D., mayor de edad, con NIF nº, (actuando en nombre y representación de, sociedad de nacionalidad española con NIF), con domicilio en, que expresamente se designa a efectos de notificaciones, ante V.I. comparezco y como mejor proceda en Derecho,

D I G O :

(Expresar, con la debida claridad, los hechos y antecedentes que permitan a la Administración formarse un juicio sobre la cuestión planteada. En la práctica es normal, e incluso, conveniente, que el consultante formule una opinión sobre la cuestión debatida, sin perjuicio de la contestación que pueda emitir la Dirección General de Tributos)

En su virtud,

A V.I. SUPlico, que teniendo por recibido el presente escrito, con los documentos que lo acompañan, se digne admitirlo, tener por formulada la presente consulta al amparo de lo previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria y, en su día, previos los trámites legales en derecho procedentes, emita opinión sobre las siguientes cuestiones: (1)

En Madrid, a de de

ILMO. SR. DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
SUBDIRECCION GENERAL DE (dependiendo de la consulta)
DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS
MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA

NOTAS:

(*) Si el consultante, formula su opinión, en el SUPlico habrá que sustituir el inciso final por el siguiente texto: "...confirme la opinión manifestada por esta parte o, en caso contrario, emita una opinión sobre las siguientes cuestiones:"