

Revista
Técnica
Tributaria

ESTUDIOS

ASPECTOS DIFERENCIALES ENTRE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y LAS NORMAS FORALES (*)

José Luis de Silvestre López

Inspector-Jefe de la Hacienda Foral de Vizcaya

SUMARIO

1- INTRODUCCION.

2- TASACION PERICIAL CONTRADICTORIA.

2.1. Prevalencia de las tasaciones.

2.1.1. Normativa estatal (Art. 52,2).

2.1.2. Normativa foral vizcaína (Art. 52,2).

2.1.3. Normativa foral guipuzcoana (Art. 52,2).

2.1.4. Normativa foral alavesa

2.2. Horarios de perito tercero.

2.2.1. Normativa estatal (Art. 52,2).

2.2.2. Normativa foral vizcaína (Art. 52,2).

2.2.3. Normativa foral guipuzcoana (Art. 52,2).

2.2.4. Normativa foral alavesa (Art. 50,2).

3- INTERESES DE DEMORA.

3.1. Normativa en el Territorio de régimen común. Art. 58.

3.2. Normativa foral vizcaína: Art. 58.

3.3. Normativa foral guipuzcoana: Art. 58 y D.T. 4ª.

3.4. Normativa foral alavesa. Art. 58 y D.T. 3ª.

4- DECLARACIONES PRESENTADAS FUERA DE PLAZO SIN REQUERIMIENTO PREVIO.

4.1. Normativa estatal (Art. 61,3).

4.2. Normativa forales (Art. 61,3; 61,2 y 59,3).

4.3. Comparación.

* Ponencia desarrollada con motivo de la reunión de Estudio organizada por la Delegación Territorial 4ª de la AEDAF, en Bilbao, el día 30 de septiembre de 1996.

E S T U D I O S

4.4. Régimen transitorio.

4.5. Régimen jurídico aplicable.

5- EXONERACION DE GARANTIAS POR LA CUANTIA.

6- CRITERIOS DE GRADUACION DE LAS INFRACCIONES GRAVES.

6.1. Normativa estatal.

6.2. Normativas forales.

6.3. Diferencias entre las normativas forales:

7- REDUCCION POR CONFORMIDAD (ART. 82,3).

7.1. Normativa estatal.

7.2. Normativas forales.

8- SANCION POR CANTIDADES QUE SE HUBIERAN DEBIDO RETENER.

9- CONDONACIÓN DE SANCIONES.

9.1. Normativa estatal (Art. 89,2).

9.2. Normativas Forales.

9.3. Régimen transitorio.

10- CONSULTAS.

10.1. Legitimados para consultar.

10.2. Carácter

11- PUBLICIDAD DE LA ENTIDAD DE LOS INFRACTORES.

12- LIQUIDACIONES PROVISIONALES.

12.1. Normativa estatal (Art. 123):

12.2. Normativa foral vizcaína (Art. 123).

12.3. Normativa foral guipuzcoana (Art. 123).

12.4. Normativa foral alavesa (Art. 119 bis y 120,1 d).

13- ORDEN DE EMBARGO: ART. 131,3 Y 127,3 (ALAVA).

14- EMBARGO DE CUENTAS: ART, 132 Y 128 (ALAVA).

15- CONVENIOS DE RECAUDACIÓN.

15.1. Liquidaciones resultantes de actuaciones inspectoras.

15.2. Depuración de saldos.

15.3. Revisión de las sanciones no firmes, expedientes en el TEAF.

16- LIQUIDACIONES RESULTANTES DE ACTUACIONES INSPECTORAS

17- DEPURACION DE SALDOS

18- REVISION DE LAS SANCIONES NO FIRMES. EXPEDIENTES EN EL TEAF

1- INTRODUCCION.

Es obvio que la primera diferencia que debe señalarse es la distinta fecha de entrada en vigor de las disposiciones, pero junto a este aspecto temporal existen aspectos diferenciales de carácter sustantivo.

Las diferencias más importantes entre la Ley General Tributaria y las normas forales homólogas se refieren a los criterios de graduación de las sanciones graves. En efecto, las normas forales disponen la aplicación de dos circunstancias no consideradas por las disposiciones de régimen común como son el perjuicio económico que, en su caso, actuará como agravante y la especial colaboración que podrá operar como atenuante.

También, dentro de los regímenes sancionadores, se debe destacar el diferente porcentaje de reducción de la cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves aplicable cuando el sujeto pasivo manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que se formule. En efecto, la reducción contemplada en la L.G.T. es del 30% y la establecida en las normas forales alcanza el 40%.

El régimen de los recargos aplicables a los ingresos correspondientes a autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento y a las liquidaciones derivadas de declaraciones espontáneas y extemporáneas, presenta, también, diferencias dignas de mención.

Otra diferencia destacable es el carácter de las contestaciones administrativas a las consultas presentadas por los contribuyentes. En la normativa estatal, a diferencia de lo que sucede en las disposiciones forales, la regla general es que la contestación no tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, aunque sí merecerá tal consideración en los casos tasados en el precepto que regula esta cuestión.

Por lo que respecta a los aspectos diferenciales de las normas forales tributarias entre sí merecen destacarse la distinta regulación de la tasación pericial, el diverso régimen de las liquidaciones provisionales y el diferente tratamiento del embargo de cuentas.

Seguidamente, y sin ningún ánimo de ser exhaustivo, se analizan con más detalle las diferencias más destacadas.

2- TASACION PERICIAL CONTRADICTORIA

2.1. Prevalencia de las tasaciones.

2.1.1. Normativa estatal (Art. 52,2).

Sólo prevalece la tasación del perito del sujeto pasivo si no se superan ninguno de los límites (10% y 20 millones de pesetas), en caso contrario se designa un perito tercero. Esta afirmación es válida para todos los tributos.

E S T U D I O S

2.1.2. Normativa foral vizcaína (Art. 52,2).

La única diferencia se refiere a los efectos de la tasación pericial contradictoria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La valoración realizada por la Administración prevalecerá cuando no sea inferior o superior en más del 10% de la hecha por el sujeto pasivo.

El motivo de tal precepto radica en la exención de que gozan las adquisiciones hereditarias a favor del cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados plenamente que presenten la declaración de bienes y derechos del causante dentro del plazo voluntario de un año (art. 5,7 de la N.F. 3/93), lo que puede llevar a la práctica no deseada de elevar artificiosamente los valores declarados para que, en su caso, los incrementos de patrimonio por transmisiones posteriores sean más reducidos.

2.1.3. Normativa foral guipuzcoana (Art. 52,2).

El artículo 52 de la N.F.G.T. de ese territorio histórico no ha sido modificado por la N.F. 3/1996, manteniendo la redacción dada por la Disposición Adicional Tercera de la N.F. 7/1991, de 5 de abril.

La Ley 25/1995 se ha ocupado de la comprobación de valores porque la redacción del artículo 52 de la L.G.T. había sido dada por la Ley 31/1990, de Presupuestos Generales para 1991, con lo que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, se hacía preciso regular esa cuestión mediante una ley ordinaria.

Ese motivo no se daba en la normativa foral guipuzcoana porque la redacción del artículo 52 de la N.F.G.T. no obedece a una norma de presupuestos.

Ahora bien, estimamos que la razón por la cual la N.F.G.T. de Bizkaia presenta diferencias, respecto a la normativa común, en la regulación de la tasación pericial contradictoria, existe, también, en el caso de Guipúzcoa, aunque no haya sido tenida en cuenta al aprobarse la modificación de la N.F.G.T. de dicho territorio histórico. En efecto, la exención de que gozan determinadas adquisiciones hereditarias, a las que nos hemos referido al analizar la normativa vizcaína, existe, también, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Guipúzcoa, incluso aunque la declaración de bienes se presente fuera de plazo.

2.1.4. Normativa foral alavesa (Art. 50,2).

Es coincidente con la estatal. El comentario realizado anteriormente es válido, incluso con mayor fuerza, en este caso dada la mayor amplitud de la exención.

José Luis de Silvestre López

2.2.. Honorarios del perito tercero.

2.2.1. Normativa estatal (Art. 52,2).

Los honorarios del perito tercero serán satisfechos por el sujeto pasivo si la tasación realizada por aquel es superior en un 20% al valor declarado. En caso contrario, corresponden a la Administración.

2.2.2. Normativa vizcaína (Art. 52,2).

La única diferencia se refiere a los exclusivos efectos de la tasación pericial contradictoria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los honorarios del perito tercero son abonados por el sujeto pasivo si la tasación realizada por aquél es superior o inferior al 20% del valor declarado.

La causa de esa diferencia es la exención del artículo 5,7 de la Norma Foral 3/93 que antes se ha comentado.

2.2.3. Normativa guipuzcoana (Art. 52,2).

Los honorarios del perito tercero son abonados por la parte cuya valoración sea más distante de la efectuada por aquél. Si la valoración del perito tercero es equidistante ambas partes pagarán los gastos por mitad.

Este precepto se aplica con independencia del impuesto afectado por la tasación pericial contradictoria y resulta lógico, en nuestra opinión, en todos los casos.

2.2.4. Normativa foral alavesa (Art. 50,2).

Es coincidente con la estatal. En nuestra opinión resulta criticable si la transmisión está exenta del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3- INTERESES DE DEMORA

3.1. Normativa en el territorio de régimen común. Art. 58.

a) Para los intereses devengados a partir del 23/7/95 se tendrá en cuenta el interés a lo largo del período.

b) No existe ninguna disposición adicional o transitoria sobre esta cuestión.

c) Por lo que respecta a su liquidación es preciso distinguir los siguientes casos:

- El período de devengo se inicia y finaliza antes del 23 de julio de 1995.
- Se aplicará el interés vigente en la fecha de comienzo del devengo, pues debe aplicarse el artículo 58,2 c en su redacción antigua.

E S T U D I O S

- El período de devengo se inicia antes del 23 de julio de 1995 y termina en fecha posterior a ese día.

Deben distinguirse dos subperíodos. El primero concluye el 22 de julio de 1995 y en él se empleará un tipo único (el vigente en la fecha de devengo), de acuerdo con la redacción anterior. El segundo subperíodo comienza el 23 de julio de 1995 y en él se liquidarán los intereses aplicando el tipo vigente a lo largo del mismo, por ello pueden existir tipos diferentes y tramos diversos.

Todo lo anterior es consecuencia de la inexistencia de disposiciones transitorias sobre esta cuestión y del principio general (art. 2, 3 CC) de que las leyes no tienen efecto retroactivo si no disponen lo contrario.

• *3.2.. Normativa foral vizcaína: Art. 58.*

La única diferencia se deriva de la distinta fecha de entrada en vigor, la referencia debe ser el 10/5/96.

3.3. Normativa foral guipuzcoana: Art. 58 y D.T. 4ª.

a) Se tendrá en cuenta el interés a lo largo del período para los intereses devengados a partir del 7/5/96, pero:

b) En virtud de la Disposición Transitoria Cuarta:

- Los aplazamientos concedidos antes del 7/5/96 mantendrán el interés establecido en el acuerdo de concesión.
- A las deudas liquidadas a partir del 7/5/96 se aplicará el interés de acuerdo, exclusivamente, con el nuevo régimen, con independencia del momento de devengo de la deuda y de los intereses.

3.4.. Normativa foral alavesa. Art. 58 y D.T. 3ª.

a) Se tendrá en cuenta el interés a lo largo del período para los intereses devengados a partir del 1/8/96, pero:

b) En virtud de la Disposición Transitoria Tercera:

- Los aplazamientos concedidos antes del 1/8/96 mantendrán el interés establecido en el acto administrativo de concesión.

4- DECLARACIONES PRESENTADAS FUERA DE PLAZO SIN REQUERIMIENTO PREVIO.

4.1. Normativa estatal (Art. 61,3).

Los ingresos correspondientes a declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo sufrirán, además de los intereses de demora, en su ca-

José Luis de Silvestre López

so, un recargo cuya cuantía depende del tiempo transcurrido desde el término del plazo voluntario.

Todo ello se refleja en la siguiente tabla:

- 3 meses	5%
- 3 - 6 meses	10%
- 6 - 12 meses	15%
- 12 meses	20% + 1

4.2. Normativa forales (Art. 61,3; 61,2 y 59,3).

En el caso de las Administraciones tributarias forales la tabla es:

- 3 meses	5%
- 3 - 12 meses	5% + 1
- 12 meses	10% + 1

4.3. Comparación.

- Si el ingreso se realiza dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario, no hay diferencia entre los regímenes común y forales.

- Si el ingreso se efectúa entre los tres y doce meses normalmente, aunque no siempre, al tipo actual del 11%, la cantidad a ingresar según las normativas forales será menor.

- Pasado un año del término del plazo voluntario la diferencia de las deudas a ingresar será el 10% de la cuota no satisfecha en plazo.

4.4. Régimen transitorio.

- Normativa estatal: La Disposición Transitoria Segunda de la Ley 25/1995 dispone que el régimen de recargos previstos en dicha ley sea de aplicación a las declaraciones presentadas a partir del 1 de febrero de 1995, siempre que resulte más favorable para el interesado que el correspondiente a la normativa vigente en el momento de presentación de la declaración.

- Normativa foral guipuzcoana: Es igual a la estatal.

- Normativa foral vizcaína: La retroactividad, en el caso de favorecer al administrado, sólo se extiende al 1/1/96.

- Normativa foral alavesa: No contempla un régimen transitorio para los recargos por declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo.

E S T U D I O S

4.5. Régimen jurídico aplicable.

- Normativa estatal:
 - a) Presentadas a partir 23/7/95: Se aplica el nuevo régimen, aunque les sea menos favorable que el anterior, cualquiera que sea la fecha de realización de los hechos imponibles.
 - b) Presentadas entre 1/2/95 y 22/7/95: Se les aplica el régimen más favorable.
 - c) Presentadas antes 1/2/95: Se aplica el régimen antiguo.
- Normativa vizcaína: Las fechas anteriores deben ser sustituidas, respectivamente, por los días 10/5/96, 1/1/96 y 9/5/96.
- Normativa guipuzcoana: Las referencias deben ser respectivamente, el 7/5/96, el 1/2/95 y el 6/5/96.
- Normativa alavesa: Desde el 1 de agosto de 1996 a todas las declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo se les aplica el nuevo régimen de recargos. A las presentadas en fechas anteriores les será de aplicación el antiguo régimen.

Como puede apreciarse todas las Administraciones tributarias consideran la espontaneidad como causa exculpatoria.

5- EXONERACION DE GARANTIAS POR LA CUANTIA.

La lectura de los preceptos (artículos 61,4, salvo en el caso de Alava que es el artículo 59,4) relativos a esta cuestión ponen de manifiesto una diferencia relevante. En general, las Administraciones tributarias considerarán las deudas de forma independiente y el límite se referirá a la cuantía de cada sujeto pasivo, aunque por Orden Foral se podrán fijar cifras diferentes en atención a la distinta naturaleza de las mismas.

Merece destacarse que según la normativa foral vizcaína, artículo 2 de la Orden Foral 654/1994, no se exigirá garantía para los aplazamientos de deudas que no excedan de 1.000.000 pts, pero ese límite se refiere a todas las deudas del sujeto pasivo. Sin embargo, en la Orden Ministerial de 17 de abril de 1991 la cuantía hasta la que queda excluida la prestación de garantías en el caso de deudas no aduaneras se fijó en 500.000 pts., considerando el importe individualizado de cada débito.

José Luis de Siverio López

6- CRITERIOS DE GRADUACION DE LAS INFRACCIONES GRAVES (ART. 82).

6.1. Normativa estatal:

- Comisión repetida de infracciones tributarias.
- Resistencia, negativa u obstrucción a la acción inspectora.
- Utilización de medios fraudulentos o de persona interpuesta.
- Ocultación de datos mediante declaraciones falsas, incompletas o inexactas.

6.2. Normativas forales: Además,

- Perjuicio económico (agravante).
- Especial colaboración (atenuante).

6.3. Diferencias entre las normativas forales:

A) Perjuicio económico.

En los tres territorios históricos el porcentaje de la sanción por perjuicio económico, se incrementa entre 10 y 20 puntos.

Según la normativa guipuzcoana ese agravante sólo opera si la falta de ingreso es superior al 50% de la deuda tributaria.

Si es de aplicación la normativa vizcaína el perjuicio económico opera en virtud de lo dispuesto sobre esta cuestión en el Decreto Foral 86/1986, cuando la falta de ingreso representa más del 10% de la deuda tributaria.

En Alava no se dictaron disposiciones para el desarrollo de la reforma llevada a cabo mediante la N.F. 17/1985, de adaptación a la normativa fiscal alavesa de la Ley 10/1985, y de hecho vienen aplicando las sanciones en su grado mínimo.

B) Especial colaboración.

En los tres territorios históricos el porcentaje de la sanción, por especial colaboración, se reduce entre 10 y 20 puntos.

En la normativa foral vizcaína se contiene una diferencia respecto al régimen aplicable en los otros territorios históricos, pues esa circunstancia es aplicable tanto si supone un incremento de la deuda del inspeccionado como si posibilita la regularización por la Hacienda Foral de Bizkaia (instrucción de la Subdirección de Inspección) de otros sujetos pasivos.

E S T U D I O S

7- REDUCCION POR CONFORMIDAD (ART. 82,3).**7.1. Normativa estatal.**

La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reduce en un 30% si el sujeto presta su conformidad.

7.2. Normativas forales.

La redacción de este precepto es coincidente en lo esencial en las tres normas forales, siendo idéntico lo dispuesto en Alava y Guipúzcoa.

La reducción por conformidad es del 40%, pero no puede implicar una sanción inferior al 30%.

8- SANCION POR CANTIDADES QUE SE HUBIERAN DEBIDO RETENER

Esta cuestión se contempla en los artículos 88,3 de la L.G.T. y de las N.F.G.T. de Alava y Bizkaia, y en el 87,3 de la N.F.G.T. de Guipúzcoa.

La redacción del precepto vizcaíno difiere de la de sus homólogos. En el caso de este territorio histórico la sanción específica del 75% al 150% sólo se aplica a las cantidades retenidas, pues no contempla el supuesto de las que se hubieran debido retener.

En lo referente a los ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie la redacción es igual en todas las normativas, por lo que el porcentaje de sanción no podrá ser inferior al 75% ni superior al 150% (sin perjuicio de la reducción por conformidad), aunque supone, en el caso de Bizkaia, hacer de peor condición la falta de ingresos a cuenta por retribuciones en especie que la debida a cantidades que se hubieron debido retener.

9- CONDONACION DE SANCIONES**9.1. Normativa estatal (Art. 89,2).**

Las sanciones tributarias podrán ser condonadas por el Ministro de Economía y Hacienda. La solicitud se formulará por el Director de AEAT o por sus Delegados Especiales, previa petición del interesado.

9.2. Normativas Forales.

En Bizkaia (Art. 89,2) la facultad de condonar corresponde al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas y está prevista expresamente la delegación.

En Guipúzcoa (Art. 88,2) y en Alava (Art. 88 bis, 2) la posibilidad de que el Diputado ejerza esta facultad por delegación no se indica de forma expresa.

9.3. Régimen transitorio.

Afecta a las solicitudes presentadas antes de la entrada en vigor de la nueva normativa, las únicas diferencias se deben a las distintas fechas de publicación de las disposiciones.

10- CONSULTAS

10.1. Legitimados para consultar.

A) Normativa estatal (Art. 107, 1 y 3).

Están legitimados para formular consultas los sujetos y demás obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. Parece, por tanto, que el consultante debe tener un interés directo y personal respecto de las situaciones que puedan derivarse de la contestación.

Además, están legitimados los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos y otras organizaciones representativas, cuando las cuestiones planteadas afecten a la generalidad de sus miembros asociados.

Con ello se ha ampliado el conjunto de autorizados a dirigir consultas. La posibilidad de que este tipo de organismos o entidades se puedan dirigir a la Administración solicitando una opinión sobre cuestiones tributarias tiene como precedente la autorización que se estableció durante los seis primeros meses de 1986 para que pudieran consultar sobre la aplicación del IVA.

B) Normativa foral:

De acuerdo con el artículo 108 de la N.F.G.T. del Territorio Histórico de Bizkaia podrán formular consultas los sujetos pasivos y los demás obligados tributarios.

El artículo 107 de la N.F.G.T. de Guipúzcoa no ha sido modificado por la Norma Foral 3/1996 y considera como autorizados para formular consultas a los sujetos pasivos y a los retenedores.

En la N.F.G.T. de Alava (art. 104) regula de forma idéntica a su homóloga de Guipúzcoa esta cuestión.

E S T U D I O S

La lectura de estos preceptos, realizada considerando que el principio general que las rige, a diferencia de lo que sucede en la L.G.T., es que las respuestas de la Administración son vinculantes, permite considerar que el círculo de los autorizados para formular consultas no se extiende a los colegios profesionales y demás organizaciones contempladas en el apartado 3 del artículo 107 de la L.G.T., sin perjuicio de que puedan solicitar el criterio indicativo de la Administración en base a la colaboración social (artículos 97, 96 y 93 de las N.F.G.T. de Bizkaia, Guipúzcoa y Alava).

10.2. *Carácter.*

A) Normativa estatal (Art. 107, 4 y 5).

La contestación a las consultas escritas tendrá el carácter de vinculante en los siguientes supuestos:

- a) Inversiones en activos empresariales realizadas en España cuando la consulta se formule por la persona o entidad inversora con anterioridad a la inversión.
- b) Incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural.
- c) Operaciones intracomunitarias realizadas por empresas de algún Estado miembro de la Unión Europea.
- d) Interpretación y aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición.
- e) Cuando las leyes de los tributos o los reglamentos comunitarios así lo prevean.

Es preciso, además, que la consulta se efectúe antes de realizarse el hecho imponible o dentro del plazo de declaración, que no se alteren las circunstancias y antecedentes expuestos en la consulta, que no se haya modificado la legislación y que no se haya alterado la jurisprudencia aplicable.

Asimismo tendrán el carácter de vinculante las contestaciones formuladas por:

- a) Las empresas o representantes de los trabajos sobre el régimen tributario derivado de expedientes de regulación de empleo autorizados por la Administración y sobre la implantación o modificación de sistemas de previsión social que afecten a la totalidad del personal.

José Luis de Silvestre López

b) Las entidades de crédito y las de seguros, en relación con activos financieros y seguros de vida ofrecidos con carácter masivo a través de contratos de adhesión, antes de su difusión.

Es preciso señalar que estos supuestos requieren desarrollo reglamentario para su aplicación.

B) Normativa foral:

La Administración tributaria queda vinculada por la contestación siempre que se haya formulado la consulta antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y datos, salvo que:

- Los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados.
- Se modifique la legislación aplicable.

Aunque no se alude expresamente a una variación de la jurisprudencia aplicable al caso, como se hace en la normativa común, cabe considerar en aplicación de los principios generales del Derecho, que una modificación del criterio jurisprudencial altera el carácter vinculante de las contestaciones emitidas por las Administraciones tributarias forales.

11- PUBLICIDAD DE LA IDENTIDAD DE LOS INFRACTORES

La publicidad de esta información se contempla en los siguientes preceptos:

<u>Artículo</u>	<u>Disposiciones</u>
113,3	L.G.T.
114,3	N.F.G.T. Bizkaia
113,3	N.F.G.T. Guipúzcoa
110,3	N.F.G.T. Alava

La única diferencia, en este tema tan delicado, radica en que la normativa foral guipuzcoana establece en quince millones la cuantía de las infracciones tributarias graves susceptibles de publicidad, en vez de los diez millones que figuran en las disposiciones homólogas de las otras Administraciones.

12- LIQUIDACIONES PROVISIONALES

12.1. Normativa estatal (Art. 123):

La nueva redacción del artículo 123 de la L.G.T. se refiere a las liquidaciones provisionales de oficio y a las comprobaciones abreviadas de los órganos gestores.

E S T U D I O S

Se establecen tres supuestos en los cuales la Administración puede dictar liquidaciones provisionales de oficio:

a) Cuando exista discrepancia entre los datos consignados en la declaración y los justificantes (Incoherencia interna estricta).

b) Cuando exista discrepancia entre lo declarado y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración, por ejemplo, información existente en su base de datos (debidamente contrastada) cuyo contenido no ha tenido en cuenta el sujeto pasivo.

c) Cuando con ocasión de una devolución no coincida lo solicitado con lo devuelto por concurrir alguna de las circunstancias anteriores.

Para practicar esas liquidaciones provisionales la Administración puede efectuar actuaciones abreviadas de comprobación, con el límite expreso del examen de la documentación contable. En el supuesto de devoluciones puede requerirse la exhibición de registros y documentos establecidos por normas tributarias.

Antes de practicar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente para que en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, el interesado o su representante pueda alegar y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

12.2. Normativa foral vizcaína (Art. 123):

Las diferencias más relevantes son:

a) La Administración tributaria puede requerir al sujeto pasivo la exhibición de facturas.

b) Los requerimientos de exhibición pueden realizarse en todos los supuestos de liquidaciones provisionales, no sólo en el caso de expedientes de devolución.

c) El plazo de alegaciones y presentación de documentos y justificantes tiene un límite superior de 15 días, pero no se especifica un plazo mínimo.

Debe destacarse que la comunicación de la Administración y el plazo de alegaciones sólo son obligatorios cuando el sujeto pasivo haya debido exhibir registros, facturas o documentos establecidos específicamente por normas tributarias y la Administración considere procedente modificar la declaración.

d) Las actuaciones de comprobación abreviada y la comunicación al interesado de las modificaciones que pretenda realizar la Administración, sólo se aplicarán en relación con las declaraciones presentadas a partir del 1 de enero

José Luis de Silvestre López

de 1996 cualquiera que sea la fecha de devengo de los tributos a que se refieran. (Apartado 3 de la Disposición Final Primera).

12.3. Normativa Foral guipuzcoana (Art. 123):

Coincide con la de régimen común, salvo la diferencia de no señalarse expresamente que el plazo de alegaciones y presentación de documentos y justificantes no pueda ser inferior a 10 días.

12.4. Normativa Foral alavesa (Art. 119 bis y 120,1 d):

El artículo 119 bis de la N.F.G.T. de Alava es coincidente con el artículo 123 de la L.G.T., salvo en un aspecto relevante como es eludir la puesta de manifiesto del expediente antes de dictar la liquidación.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 120,1 d en el supuesto de que la Administración tributaria de Alava haya practicado la liquidación modificando los datos consignados en la declaración por el sujeto pasivo, deberá indicarse en la notificación que dispondrá de un plazo de 10 días para examinar el expediente y que la Administración queda obligada a informar en ese acto de examen del expediente, de los hechos y elementos adicionales que han motivado la modificación.

Cabe considerar que tal procedimiento es adecuado pues, de acuerdo con la Ley 30/1992, el trámite de puesta de manifiesto puede ser eludido cuando en la liquidación no se consideren más hechos o circunstancias que los reflejados en la declaración.

13- ORDEN DE EMBARGO: ARTS. 131,3 Y 127,3 (ALAVA).

La normativa foral vizcaína presenta como diferencia el hecho de que no puede posponerse el embargo del dinero en efectivo o en cuentas y de los créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.

14- EMBARGO DE CUENTAS: ARTS. 132 Y 128 (ALAVA).

En la N.F.G.T. del T.H. de Bizkaia el artículo 132 tiene un apartado (el cuarto) en el que se establece la permanencia del embargo del saldo de la cuenta hasta que se haya cubierto el importe de la deuda perseguida o se levante el embargo por el órgano de recaudación.

15- CONVENIOS DE RECAUDACION.

15.1 Normativa estatal (Art. 139,2).

- 1.- Se exige publicación en el B.O.E.
- 2.- Debe tratarse de recursos tributarios.

E S T U D I O S

b) Normativa foral vizcaína (Art. 139,2).

- 1.- No se exige publicación.
- 2.- No es preciso que sean recursos tributarios.

c) Normativa foral guipuzcoana (Art. 139,2).

- 1.- Exige publicación en el B.O.G.
- 2.- Deben ser recursos de derecho público.

d) Normativa foral alavesa (Art. 135,2).

- 1.- Exige publicación en el B.O.T.H.A.
- 2.- Debe tratarse de recursos tributarios.

16- LIQUIDACIONES RESULTANTES DE ACTUACIONES INSPECTORAS.*a) Normativa de régimen común (Art. 140).*

Corresponde a la Inspección de los Tributos practicar las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación.

b) Normativa foral vizcaína (Art. 141).

La Inspección de los Tributos propone las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación.

La propuesta de liquidación no figura en el acta, pues se extiende en documento separado que acompaña al ejemplar que se envía a la Oficina Técnica.

La competencia para dictar los actos administrativos que se deriven de las actuaciones inspectoras corresponde al Subdirector de Inspección, para lo cual la Oficina Técnica propondrá el acuerdo administrativo que proceda (art. 57 del Reglamento de Inspección).

c) Normativa foral guipuzcoana (Art. 140).

El apartado c del artículo 140 de la N.F.G.T. ha sido modificado por la Norma Foral 3/1996, de forma que corresponde a la Inspección de los Tributos practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación. Ahora bien, es preciso tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 de la Disposición Final Tercera de la Norma Foral 3/1996, en virtud de lo cual, hasta tanto no se dicten las disposiciones de desarrollo de la misma, seguirán en vigor las normas reglamentarias sobre contenido y tramitación de actas. Por ello, de acuerdo con los artículos 2 y 60 del Reglamento de

José Luis de Silvestre López

Inspección Tributaria, a ésta corresponde practicar la propuesta de liquidación, que constará en la correspondiente acta, y a la Oficina Gestora del tributo dictar el acto de liquidación¹.

d) Normativa foral alavesa (Art. 136,c).

Corresponde a la Inspección de los Tributos practicar las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación.

Pero, en virtud de lo establecido en el apartado 2 de la Disposición Final Segunda, hasta tanto no se aprueben las normas de desarrollo de la N.F. 23/1996, seguirán en vigor las disposiciones reglamentarias sobre contenido y tramitación de actas. Por ello, de acuerdo con el artículo 2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, a ésta corresponde practicar las propuestas de liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, y, en virtud del artículo 60, a las oficinas gestoras de los distintos tributos dictar los actos administrativos.

17- DEPURACION DE SALDOS.

En la normativa guipuzcoana, concretamente en la Disposición Adicional de la Norma Foral 3/1996, se contiene en favor del Diputado de Hacienda una autorización muy amplia.

En efecto, permite una depuración de saldos en sentido estricto, es decir, la anulación y baja en contabilidad de todas las liquidaciones de las que resulte una cuantía inferior a la que se estime y fije insuficiente para cubrir el coste de su exacción y recaudación. Merece señalarse que no se exige expresamente que las liquidaciones estén en vía de apremio y que conste haber sido realizadas las gestiones de cobro ordinarias.

Además, se autoriza al Diputado Foral para que pueda disponer la no liquidación cuando se considere que la deuda resultante no sería suficiente para cubrir el coste de exacción y recaudación.

¹ Nota aclaratoria del autor: En la actualidad, el acto de liquidación que se deriva de las actas, se dicta por parte de la Inspección de los Tributos de la Hacienda Foral de Guipúzkoa

E S T U D I O S

18- REVISION DE LAS SANCIONES NO FIRMES. EXPEDIENTES EN EL TEAE.

De acuerdo con la Disposición Transitoria Primera, la revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos o jurisdiccionales que estén conociendo las reclamaciones o recursos, previos los informes u otros actos de instrucción necesarios concediendo, en su caso, audiencia al interesado.

Esta regla general, sólo tiene una excepción: la que se refiere a los expedientes cuyo conocimiento corresponde al TEAF de Guipúzcoa, en cuyo caso se debe proceder del siguiente modo:

- a) Declarará conclusos los procedimientos.
- b) Remitirá los expedientes a los órganos que dictaron los actos recurridos.
- c) Esos órganos practicarán las nuevas liquidaciones con la nueva normativa sancionadora que podrán ser impugnadas.

Un precedente de esta última forma de actuar es la que se siguió en aplicación de la STC de 20/2/89 sobre acumulación de rentas en la unidad familiar, pero en este caso era precisa esa forma de actuar porque, en general, no se desprendía de los expedientes, la individualización de rendimientos o de incrementos o disminuciones patrimoniales que debía realizarse.

