

INFORME DEL DEFENSOR DEL PUEBLO PARA EL AÑO 2000

(Cuestiones que afectan exclusivamente al sistema tributario)

(...)

10. HACIENDA PÚBLICA

10.1. Tributos estatales

10.1.1. Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

El artículo 79.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece un límite distinto al general y fija la obligación de presentar declaración por el impuesto sobre la renta de las personas físicas en 1.250.000 pesetas brutas anuales, en los casos en que se perciban rendimientos del trabajo de más de un pagador, lo que ha dado lugar a que muchos ciudadanos considerasen este hecho discriminatorio, estimando además que la campaña de difusión del nuevo impuesto no aclaró este extremo.

En estos casos se informa que la causa del mencionado límite obedece al hecho de no soportar retenciones, o a que éstas sean relativamente reducidas, por lo que si no se minora el límite general de 3.500.000 pesetas podrían producirse significativas desigualdades, a lo que hay que añadir la pérdida de información que supondría para la Hacienda pública la falta de declaración de estas cuantías que, además, podrían resultar exentas de pago a cuenta.

No obstante, cuando las retribuciones proceden del Instituto Nacional de la Seguridad Social y del Instituto Nacional de Empleo, organismos dependientes del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, se podría considerar que provienen del mismo pagador. Sin embargo, la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpreta, por una parte, que se trata de organismos públicos distintos con personalidad jurídica pública diferenciada y autonomía de gestión, por lo que calculan las retenciones de forma separada y, por otra, que el fundamento del

artículo 79.3 radica en que cuando se perciben rendimientos de dos o más pagadores, cada uno aplica el régimen de retención independientemente, por lo que el perceptor soportará respecto de cada retribución una retención inferior a la que le correspondería si fueran satisfechas por un único pagador que calculase la retención sobre el total acumulado de las mismas. En consecuencia, si un perceptor de rentas superiores a 1.250.000 pesetas quedase exonerado de la obligación de declarar, se le estaría proporcionando un trato más favorable que a aquellos perceptores de idéntico nivel de renta que hubieran percibido rendimientos de un único pagador (0020684, 0005927 y otras).

La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social suaviza la cuestión al modificar el artículo 79 de forma que, aunque el límite fijado para la obligación de declarar de los contribuyentes que perciban rendimientos del trabajo de más de un pagador se establece en 1.300.000 pesetas, si la suma de cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no superan en su conjunto la cantidad de 100.000 pesetas brutas anuales, el límite será de 3.500.000 pesetas brutas anuales.

Una vez más, la necesidad de introducir un mecanismo de control que permita conocer si el error en la confección de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas proviene del ciudadano o del personal del Servicio de Asistencia de la Agencia Tributaria, denominado PADRE, ha vuelto a centrar los esfuerzos de esta Institución para garantizar la seguridad jurídica que debe presidir las relaciones con la Administración tributaria.

En este sentido, se considera básico que se atiendan las recomendaciones realizadas sobre la mejora del Servicio Asistencia Tributaria, y que, a través de un impreso que refleje los datos y documentos aportados por los ciudadanos para la confección de la liquidación que se les entrega, sellado una vez concluida, se solventa el problema planteado enlazando la documentación con la liquidación obtenida. La Secretaría de Estado de Hacienda no acepta este tipo de medidas alegando que afectarían a la agilidad en la prestación del servicio y, además, implicarían un cierto traslado de la responsabilidad tributaria del contribuyente, consistente en declarar, hacia la Administración tributaria (F0000024).

El mencionado servicio resulta aún insuficiente pues no se realizan declaraciones ordinarias cuando generan una ganancia o una pérdida patrimonial. La Agencia Tributaria estima, que dentro de las limitaciones existentes, este servicio se ha ido ampliando a lo largo del tiempo pasando de un servicio restringido a las declaraciones simplificadas a dar cobertura a determinados supuestos de ordinaria, de forma que se trata de atender los casos que se presentan con mayor frecuencia, lográndose de este modo prestar servicio a un colectivo de contribuyentes que representa el ochenta por ciento del total de declarantes. No obstante, hay que insistir en la necesidad de que se mejore el servicio de ayuda PADRE para que a través del mismo se puedan confeccionar las

declaraciones al cien por cien de los contribuyentes que acudan a él, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que reconoce el derecho de los ciudadanos a ser asistidos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (0010547).

El nuevo cálculo del sistema de retenciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas aplicable a contribuyentes separados, solteros, viudos o con cónyuge que no obtenga rentas, ha dado lugar a la disconformidad de los ciudadanos que no entienden por qué únicamente pueden aplicar el cincuenta por cien del mínimo familiar por descendientes, cuando para la práctica de la declaración se tiene en cuenta el cien por cien desvirtuándose así la finalidad que preside este nuevo sistema de acercar lo más posible las retenciones al resultado de la liquidación.

Si bien el propio Consejo para la Defensa del Contribuyente elevó una propuesta a la Secretaría de Estado de Hacienda, en orden a la conveniencia de modificar el sistema de determinación de la base sobre la que se calcula el tipo de retención, a fin de que se tuvieran en cuenta los mínimos exentos del cónyuge y de la totalidad de los descendientes, ha sido el Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de mayo de 2000, el que ha anulado diversos aspectos del procedimiento de cálculo de las retenciones, entre los que se encuentra el debatido.

El Real Decreto 1732/2000, de 20 de octubre, que modifica el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo permite que el contribuyente aplique la totalidad del mínimo familiar por descendientes cuando tenga derecho a ello de forma exclusiva (0014371).

Por otra parte, la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Jerez de la Frontera se negó a anular una liquidación paralela del ejercicio 1995 por encontrarse recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía a pesar de que el artículo 105 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, permite la revocación administrativa de los actos no declarativos de derecho o de gravamen.

Esta liquidación se basaba en un supuesto de hecho erróneo, que el interesado se encontraba en situación de invalidez permanente total declarada en virtud de sentencia del Juzgado de lo Social número dos de Cádiz (9911097).

Igualmente, la negativa de la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Reus a dictar resolución expresa en el recurso de reposición formulado por un ciudadano contra la liquidación paralela girada por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que traía causa en la anulación por parte del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de otra liquidación paralela girada por el mismo impuesto y ejercicio, ha dado lugar a que se le sugiriera que diera respuesta expresa a dicho recurso. La Administración se basaba en que la resolución dictada por

el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña estaba recurrida en vía contencioso-administrativa.

El propio Servicio Jurídico del Estado entendía que al estar recurrida la cuestión central referente al tipo de tributación de los miembros de la unidad familiar, origen de los actos administrativos de ejecución y liquidación provisional, no procedía que se dictara resolución expresa.

Con esa posición la Administración obviaba lo dispuesto en el artículo 15.3 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, que reglamenta el recurso de reposición y que obliga a resolver expresamente, y la sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de octubre de 1989, que declara que no cabe argüir la denegación presunta, pues el silencio administrativo faculta al recurrente para poder interpretar ese silencio como desestimación a efectos de interponer el recurso procedente, pero sin que ello implique la exoneración de la obligación de dictar resolución expresa. La sugerencia fue aceptada y se dictó el oportuno acuerdo (9910972).

No se comparte el criterio que mantiene la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Barcelona respecto a la fecha en que debe presentarse declaración complementaria para imputar unos atrasos.

El artículo 14.7 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que aprueba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, dispone que dicha declaración deberá presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los atrasos y el final del siguiente plazo de presentación de declaraciones por el impuesto.

Dado que la interesada percibió dichos rendimientos, que correspondían al ejercicio 1998, el 9 de marzo de 1999, se entendió que podía presentar la declaración complementaria hasta el final del plazo de declaración del ejercicio 1999, es decir, con carácter general, hasta el 20 de junio de 2000.

Sin embargo, la delegación entiende, de acuerdo con la interpretación dada al mencionado artículo por la Dirección General de Tributos, que la declaración complementaria debía presentarse hasta el final del plazo de presentación de declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio 1998, es decir, junio de 1999.

Esta interpretación lleva al absurdo de que los ingresos percibidos en marzo de 1999 e imputados al ejercicio 1998, en que se devengaron, se deban incluir en una declaración complementaria siendo que está en plazo voluntario para hacerlo en la declaración ordinaria del ejercicio de imputación, tal y como sostiene la Dirección General de Tributos en consulta de fecha 28 de septiembre de 1999, olvidando que la finalidad de la declaración complementaria es modificar otras anteriores para incorporar nuevos hechos o, en su caso, integrar la parte no imputada al periodo de su obtención (0001057).

10.1.2. Impuestos transmisorios

Si bien el Tribunal Constitucional, en su sentencia 194/2000, de 19 de julio de 2000, ha declarado inconstitucional y nula la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, y el artículo 14.7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, la disconformidad de los ciudadanos con el sistema de valoración en los impuestos transmisorios sigue siendo recurrente.

Así, el Tribunal declara: “De lo anterior cabe deducir que, de establecer medidas punitivas, la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos vulneraría el artículo. 24.2 de la Constitución española, porque, aunque ni ésta ni cualquier otra norma impiden en principio la aplicación a los sujetos afectados por la disposición recurrida de las garantías propias del ámbito administrativo sancionador, lo cierto es que, no sólo no prevé expresamente su aplicación sino que, además, su literalidad conduce justamente a lo contrario: la aplicación de plano de una sanción administrativa. Y es que, basta con acudir a la norma impugnada para comprobar que, no sólo no califica a las medidas de naturaleza punitiva que prevé como sanción ni, por ende, se remite al Capítulo VI, sobre “Infracciones y sanciones”, de la Ley General Tributaria, ni a la norma que regula el procedimiento tributario sancionador –Reales Decretos 2631/1985 y 1930/1998– sino que, al referirse a las mismas como “repercusiones tributarias”, dirige derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales hacia las normas que regulan la liquidación de los distintos tributos, en lugar de, como resultaría constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador –también, insistimos, para el administrativo sancionador– derivan de los artículos. 24.2 y 25.1 de la Constitución española”.

La Secretaría de Estado de Hacienda entiende que la mencionada declaración de inconstitucionalidad contribuye a pacificar los problemas de la valoración de bienes y derechos, al igual que el sistema de valoración previa del artículo 25 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, por lo que considera que no es perentorio que se dicte una norma que objetive los valores vinculando a la Administración, pudiendo ser suficiente un precepto que fije dichos valores de forma parecida a como hace la orden de vehículos. En consecuencia, considera que debe abrirse un periodo de reflexión y estudio que consiga una solución, que bien puede ser la modificación de la normativa legal incluyendo una valoración objetiva de los inmuebles, bien la elaboración de un real decreto que contenga las normas y principios generales que sirva como método de comprobación de valores basado en los valores catastrales y que permita su concreción por las comunidades autónomas, logrando así varios objetivos como son el mantenimiento del principio de capacidad contributiva y la recaudación actual de estos impuestos, la potenciación del valor catastral como único valor administrativo y el dotar de cobertura legal a los sistemas de fijación de valores empleados en la práctica por las comunidades autónomas y, por último, explorar nuevas soluciones no tenidas en cuenta hasta ahora.

Sin embargo, olvida que, en lo que se refiere estrictamente al valor real, el Tribunal Constitucional, en la sentencia anteriormente comentada, ha declarado que “el valor real es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes. Esta dificultad de determinar el valor real viene a reconocerse por el propio legislador en el artículo 25 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, precepto que aunque autoriza a los contribuyentes a consultar a la Administración sobre el valor de los bienes o derechos que vayan a ser objeto de transmisión o adquisición, establece que dicha consulta no es vinculante para la Administración, pudiendo ésta posteriormente rectificar el valor fijado en un principio”. Continúa la sentencia “.... y también es cierto que tanto la referencia al valor real –por muy indeterminados que resulten los vocablos valor y real– cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda..”.

A la vista de estas consideraciones, esta Institución, que ha suspendido actuaciones con la Secretaría de Estado de Hacienda, entiende que la solución que adopte la misma no debería demorarse, y así se le ha trasladado.

(...)

10.1.3. Derechos y garantías de los contribuyentes

1. El derecho al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias previsto en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, dio lugar a la intervención ante las consejerías de economía y hacienda de la Generalidad de Valencia y de la Junta de Andalucía.

En el primer caso, una ciudadana aportó garantía ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia en 1995, a fin de acceder a la suspensión de la ejecución de una liquidación complementaria por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia estimó la reclamación formulada por resolución de julio de 1997, pero no fue notificada a la interesada hasta el 5 de julio de 1998. La interesada, el 12 de junio de 1999, solicitó a la Generalidad Valenciana el abono de los gastos ocasionados por el aval durante el periodo comprendido entre el año 1995, en que formuló la reclamación económico-administrativa, y el año 1998, acreditando su importe. Dicha solicitud se desestimó basándose en que se había producido la prescripción, ya que el artículo 142.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, dispone que el derecho al reembolso del cos-

te de las garantías aportadas para acceder a la suspensión prescribe al año de haber adquirido firmeza la resolución, contándose el plazo desde el día siguiente del hecho o acto que motivó la indemnización. Sin embargo, en este caso, la Administración olvidaba que el Tribunal Supremo ha declarado que el principio general de la *actio nata* significa que el cómputo del plazo para ejercerla sólo puede comenzar cuando ello es posible, y ese momento no es otro que aquel en el que haya ganado firmeza la sentencia donde se declare la nulidad del acto administrativo, firmeza que se produce una vez que transcurra el plazo fijado para recurrir sin que el acto administrativo lo haya sido, y cuyo dies a quo debe fijarse en el de la notificación del fallo al interesado, por lo que había adquirido firmeza, el 6 de agosto de 1998. La Generalitat ha concluido que la solicitud de reembolso del coste de las garantías fue formulada dentro del plazo de un año que la ley contempla para el ejercicio de este derecho, deviniendo necesaria la revocación de la resolución denegatoria inicialmente adoptada (0005034).

El otro problema se planteó por un ciudadano que presentó, en noviembre de 1997, un escrito a la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, solicitando que se le abonara el coste de un aval aportado para acceder a la suspensión de la ejecución de un acto impugnado por el que se inició procedimiento de responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas. La Administración desestimó la solicitud por resolución de 6 de julio de 1998, con base en que la simple anulación en vía administrativa o por los tribunales contenciosos no presupone el derecho a indemnización, concluyendo que la constitución de aval bancario es una obligación legal que recae exclusivamente en la persona del recurrente. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha declarado que “toda liquidación reglamentaria notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria. Surge de esta forma una obligación *ex lege* cuyo normal cumplimiento es el pago. Supuesto que tal pago fuere indebido por causa de que la liquidación estuviera mal practicada, la Administración estaría obligada a devolver el ingreso impropio y el interés legal, que no es otra cosa sino una indemnización de daños y perjuicios en las liquidaciones ingresadas cuyo importe hubiere de ser devuelto al sujeto pasivo por resultar indebido. De esta forma, si en lugar de prestarse un aval bancario para conseguir la suspensión, se hubiera optado por hacer el ingreso de la deuda tributaria, la Hacienda habría tenido que proceder a su devolución y al pago de la indemnización, consistente en el interés legal del dinero desde la fecha de su ingreso a la de la propuesta de pago. El nexo causal indemnizatorio está aquí representado por la relación entre el funcionamiento anormal de los servicios públicos y el daño causado al ciudadano, y no puede decirse que el daño surge de un acto voluntario porque se halla constreñido a la prestación de la garantía bajo apercibimiento de que, en otro caso, se ejecutará forzosamente la deuda”. La mencionada consejería ha indicado que adaptará su criterio a la citada jurisprudencia para el futuro, a pesar de la incongruencia que supone en el caso concreto del interesado le obligue a acudir a la vía jurisdiccional para ver satisfecho su derecho (9507750).

2. En cuanto al tiempo en los procedimientos se suscita un problema, pues de una parte el artículo 23.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, establece un plazo general de

seis meses para resolver los procedimientos tributarios, aplicable en defecto del que pueda señalar la norma específica del procedimiento de que se trate. La norma recoge el mismo plazo para algún procedimiento específico, como son las consultas vinculantes o el procedimiento sancionador, y otros plazos distintos para otros procedimientos como, por ejemplo, para las actuaciones de comprobación, investigación y liquidación, llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos.

De otra parte, el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios para adaptarlos a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, recoge distintos plazos para la resolución de algún procedimiento tributario, plazos que han de considerarse vigentes a la vista de lo dispuesto en el citado artículo 23.

Sin embargo, hay que entender que la entrada en vigor de la Ley 1/1998 supone la derogación tácita de lo dispuesto en el real decreto antes citado respecto a los procedimientos administrativos tributarios que no tienen plazo fijado para su terminación, debiendo concluir que a éstos se les aplica el plazo general previsto en el artículo 23, que supone el reconocimiento de que todo procedimiento administrativo tributario –excepto el de apremio– tiene un plazo prefijado para su terminación.

No obstante, la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid entiende que, a pesar del plazo previsto en el artículo 23 de la Ley 1/1998, el Real Decreto 803/1993 enumera otros procedimientos que no tienen plazo, resultando que esta última norma excepciona a estos procedimientos de un plazo para su ultimación, y así sucedía con el de comprobación tributaria. Esa Delegación continúa manteniendo su criterio (0007981).

3. La entrada en funcionamiento de un nuevo centro de impresión y ensobrado, que va a centralizar los actos administrativos de la Agencia Tributaria que vayan a ser notificados por Correos, va a solventar el problema detectado que afectaba a varios ciudadanos que fueron notificados por edictos y a los que el Servicio de Correos no les dejó aviso de recibo en el buzón.

Todos los envíos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se realizarán a través de cartas certificadas con aviso de recibo incorporado, procedimiento denominado del convenio especial con Correos que únicamente se ha venido utilizando para la notificación de las providencias de apremio, debido a la exigencia de Correos de presentar los envíos clasificados por códigos postales. En este procedimiento se realizan dos intentos de notificación y, en caso de resultar infructuosos, se deja aviso de llegada y nota informativa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el buzón del destinatario comunicando que el envío permanece en la oficina de Correos a disposición del destinatario durante siete días. Con ello desaparecerá el procedimiento denominado general utilizado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para todas las notifi-

caciones excepto las providencias de apremio, en el que Correos sólo realizaba un único intento de entrega, hasta el 1 de enero de 2000, fecha de entrada en vigor del artículo 42 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, que aprueba el Reglamento que regula la prestación de los servicios postales (F0000047).

4. La presunción de buena fe de los contribuyentes, recogida en el artículo 33 de la Ley 1/1998 bajo el título derechos y garantías en el procedimiento sancionador, y la necesidad de que la Administración pruebe que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las sanciones tributarias habrá de ser apreciado por los tribunales económico-administrativos o de justicia ya que la Administración tributaria considera como regla general que existe culpabilidad del infractor en todos aquellos supuestos en que se incoan actas de inspección, a pesar, en ocasiones, de la oposición del propio inspector actuario o, en otros casos, obviando el efecto retroactivo que tienen las disposiciones sancionadoras en cuanto benefician al presunto infractor, según prevé el artículo 128.2 de la Ley 30/1992.

Así, los socios de una comunidad de bienes que desarrollaba la actividad de enseñanza procedieron a la disolución de la comunidad y a la aportación de capital a una nueva entidad con personalidad jurídica. Dicha aportación constituía, en virtud de la normativa aplicable, una operación no sujeta al impuesto sobre sociedades y, además, no existía incremento de patrimonio por tratarse de un supuesto de disolución de una comunidad de bienes. La Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de A Coruña incoó acta de disconformidad y, a pesar de que en el informe ampliatorio a la misma el actuario indicaba que “respecto a la posible imposición de sanciones, en la medida en que la interpretación realizada por el sujeto pasivo se considera razonable, la Inspección entiende que no procedería la imposición de sanciones en la parte que corresponde a la revalorización contable”, se incoó expediente sancionador por infracción tributaria grave.

A este respecto, hay que recordar que el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria establece que constituye causa de exclusión de sanciones haber actuado con la diligencia debida sobre la base de la interpretación razonable de la norma. A pesar de la opinión del actuario, la Administración ha apreciado la concurrencia de responsabilidad en la conducta de los sujetos infractores. Por otra parte, el artículo 49.2.j) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, prevé que cuando el acta sea de disconformidad el inspector jefe habrá de dictar la orden de iniciación del procedimiento sancionador en el plazo de un mes, una vez transcurrido el cual no resulta posible su inicio con posterioridad. La Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en A Coruña considera que la orden interna de iniciación, dictada dentro de dicho plazo, permite entender cumplido este requisito, a pesar de que la notificación al interesado se produzca con posterioridad. Esta consideración no tiene en cuenta que la propia regulación del régimen sancionador tributario exige que su iniciación sea notificada a los interesados como requisito de su eficacia. Se está a la espera de recibir el punto de vista de la Administración al respecto (0023234).

En otro supuesto, el contribuyente había considerado exenta de tributación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas la transmisión, debido a su antigüedad, de unas acciones procedentes de una ampliación de capital con cargo a la cuenta de regularización, asignadas gratuitamente. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas omitía cualquier referencia a la fecha de adquisición de las acciones liberadas, cómputo esencial a efectos de sujeción de la transmisión posterior de las mismas. La Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de A Coruña consideró que la fecha de adquisición se correspondía con la de entrega gratuita al accionista. Esta interpretación no estaba recogida expresamente en la ley, y procede de una interpretación de la Dirección General de Tributos de mayo de 1993 que consideraba que la fecha de adquisición de las acciones liberadas es la que corresponde a su ingreso en el patrimonio del sujeto pasivo. Sin embargo, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, introdujo en el artículo 45 in fine un apartado que preveía que, en las acciones totalmente liberadas, se considerara como antigüedad la que corresponda a las acciones de las cuales proceda. A pesar de ello, el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia confirmó la procedencia del expediente sancionador, lo que ha sido recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. Si bien se puede llegar a compartir el criterio de la Administración respecto a la antigüedad que se ha de asignar a las acciones liberadas, no se puede apreciar la culpabilidad respecto a la infracción administrativa, ya que olvida que el artículo 77 de la Ley General Tributaria excluye la responsabilidad objetiva, habiendo declarado la jurisprudencia del Tribunal Supremo que la ambigüedad de las normas, o incluso que generen una discrepancia razonable del sujeto pasivo, permiten excluir la sanción. Así, la sentencia de 24 de abril de 1997, del Tribunal Supremo, número 10528/1991, cuyos fundamentos jurídicos son plenamente aplicables a este caso, declara que “es antigua y constante la doctrina de esta Sala respecto a que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser materia sancionable, en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre claro está que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible, criterio admitido y recogido incluso por la circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de febrero de 1988. No obstante, tratándose del ejercicio de la potestad sancionadora cuyos fundamentos últimos se encuentran en el derecho penal no debe olvidarse el grado de culpabilidad del agente, y en este aspecto resulta que el obligado tributario no eludió o hurtó las bases que se han discutido en este pleito, sino que las integró en su declaración liquidación, lo que, cuando menos, elimina la existencia de cualquier ánimo de evasión fiscal. Aún cuando por razón del tiempo no sea aplicable la citada circular, no deja de ser significativo que el centro directivo en su instrucción primera diga que cuando la conducta de una persona.... se halle comprendida en alguno de los supuestos de infracción tributaria.... la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de aquella conducta, debiendo la Inspección de Tributos apreciar la necesaria concurrencia de esa culpabilidad, lo que presupone un elemento intencional que no aparece en el caso que se enjuicia.” En consecuencia, dado que la resolución del Tri-

bunal Económico-Administrativo Regional de Galicia no es firme, lo que impediría su revocabilidad de acuerdo con lo previsto en el artículo 55 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas, se ha sugerido a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que revoque de oficio la resolución dictada en el expediente sancionador incoado, al no existir culpabilidad del sujeto infractor (0022867).

La Inspección de Tributos de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Huesca inició actuaciones de comprobación e investigación a diversas cooperativas de trabajo asociado que no practicaron retenciones a sus socios trabajadores en los ejercicios 1996 a 1998, debido a la imprevisión de los trabajos a realizar y no poder prever la cuantía de las retribuciones, incoando actas de disconformidad en base a lo previsto en el artículo 46.Dos.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1841/1991, que prevé que el volumen de retribuciones a tener en cuenta para la aplicación de la tabla, se determinará en función de la percepción íntegra que, de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el sujeto pasivo en el año natural. Del mismo modo, la percepción íntegra anual incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles cuyo importe no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, siempre que no concurren circunstancias que hagan presumir una notoria reducción de las mismas. Igualmente incoó expedientes sancionadores por infracción tributaria grave.

El nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, que se pronuncia en idéntico sentido en el artículo 78.2.1.º, segundo párrafo, ha sido declarado nulo por sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2000 en lo que se refiere al último inciso. El Tribunal considera que dicha previsión es una presunción legal iuris tantum y que, si bien es cierto que el artículo 10 de la Ley General Tributaria contiene diversas materias que deben regularse por ley, no incluye las presunciones legales. Sin embargo, el artículo 118 de la misma ley dispone, de manera especial, que las presunciones deberán ser establecidas por ley, sin que, en este caso, la amplia habilitación concedida por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, para regular reglamentariamente el sistema de retenciones, alcance a establecer presunciones legales como la contemplada. Dado que esta declaración de nulidad podría afectar a los expedientes sancionadores incoados, se ha solicitado informe a la Administración que está pendiente de recibirse (0012983).

5. Por último, en cuanto al tiempo en los procedimientos, hay que destacar que, a pesar de que el plazo máximo de resolución de un expediente sancionador es, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley 1/1998, de seis meses, la Administración lo incumple sistemáticamente dejando transcurrir más tiempo entre la notificación del inicio del procedimiento sancionador y el acuerdo adoptado (9913094).

(...)

17. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

17.1. Reclamaciones económico-administrativas

En todos los informes anuales ha existido la necesidad de exponer los problemas que ocasiona a los ciudadanos la exigencia de acudir a la vía económico-administrativa como requisito previo para impugnar las resoluciones tributarias ante los tribunales de justicia.

Además de otras irregularidades en la tramitación, el incumplimiento continuado de los plazos legales para resolver sigue siendo el objeto fundamental de la mayor parte de las quejas que se presentan. Al ya dilatado plazo de un año que se prevé para tramitar el procedimiento, en el artículo 64 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, hay que añadir el tiempo que se retrasa el procedimiento en los diferentes Tribunales, llegando en ocasiones a terminar tras varios años de tramitación (0002676, 0005203, 0013666, 0025464, 0026009, 0026643, 0025593, 9922021, 9823845, 9901568, 9910922, 9912567, 0001477, 0020687, 9823259, 9911261 y otras).

Institucionalmente desde hace años se han venido buscando los motivos por los que existe el problema de la lentitud en los procedimientos, lentitud que viene dada generalmente por la inactividad y dilación procedimental de los tribunales económico-administrativos.

Esta inactividad material y lentitud procedimental tienen su causa última en la insuficiencia de medios materiales y humanos de los órganos competentes para la adopción de las resoluciones de las reclamaciones, y así se ha reconocido por los mismos. En el informe a las Cortes Generales correspondiente a 1999 se exponía el informe elaborado por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, en el que se expresaba la insuficiencia de medios generalizada, en el conjunto de tribunales económico-administrativos, para hacer frente a las competencias atribuidas. A pesar manifestaciones efectuadas por dicho tribunal la situación sigue en el mismo estado, sin que esta institución haya tenido noticias sobre la adopción de alguna medida encaminada a resolver la cuestión.

La Administración, en la exposición de motivos del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, considera este procedimiento como pieza esencial para lograr, gracias a la existencia de los órganos especializados y a mecanismos flexibles y ágiles, la solución de conflictos y una tutela efectiva de los derechos de los ciudadanos sin obligarles a acudir a los tribunales de justicia. Se concibe, por tanto, como un procedimiento al servicio del ciudadano, que pretende evitar que éste tenga que acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa para, en su caso, ver satisfecho su derecho.

En su origen el mencionado procedimiento pretendía acomodarse a los principios de legalidad, intermediación, rapidez y economía procesal, y las modificaciones realizadas en 1996 obedecían al deseo de corregir los defectos de técnica legislativa y dar solución a los problemas prácticos que se habían advertido durante los años de vigencia del anterior reglamento. También se pretendía adaptar a la situación jurídico y económica de cada recurrente, reforzando sus garantías y agilizando y flexibilizando el procedimiento, intentando evitar dilaciones por la realización de trámites innecesarios.

Transcurridos los años desde dichas modificaciones se puede afirmar que la finalidad a la que se pretendía que respondiera el procedimiento ha fracasado, pues tal y como está concebido actualmente lejos de suponer ventaja alguna para los ciudadanos implica una carga, que hay que soportar antes de poder acudir a los tribunales de justicia y supone, pues, un retraso en el agotamiento de la vía administrativa.

Los tribunales económico-administrativos tienen el deber legal de resolver expresamente, pero transcurrido el plazo de un año desde la iniciación de la vía económico-administrativa, en cualquiera de sus instancias, se puede considerar desestimada la pretensión e interponer el recurso procedente, según rezan los artículos 98 y 104 del Reglamento del procedimiento económico-administrativo, con lo que se trata de establecer una garantía para que el ciudadano no tenga que esperar más tiempo y se vea perjudicado por esta anómala situación.

Esta regulación que nace como garantía del ciudadano y que le habilita para impugnar el acto implícito se convierte en la práctica en una facultad de la Administración para resolver en el momento que sea conveniente.

Esta forma de actuar podía quedar superada con el establecimiento de medidas preventivas como el silencio positivo que permitirían corregir una situación indeseable que únicamente es negativa para quien ha cumplido con su obligación procedimental, el ciudadano. Quizá ha llegado el momento en que hay que plantearse seriamente abordar una reforma del procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas con unos objetivos menos ambiciosos y más realistas, regular un procedimiento que verdaderamente sirva para la finalidad que pretende, que suponga una garantía para el ciudadano de una Administración que debe estar a su servicio y que tenga presentes los principios constitucionalmente recogidos en el artículo 103 de la Constitución española.

Pero no terminan las disfunciones con el excesivo alargamiento del procedimiento, pues a las dilaciones en la adopción de la resolución hay que añadir el tiempo que posteriormente se tarda en efectuar su notificación a los interesados. A pesar de que el artículo 102 del Reglamento dispone que la resolución se ha de notificar en el plazo de diez días, a contar desde su fecha, se ha podido comprobar que no es infrecuente que la resolución se notifique al interesado 2 y 3 meses más tarde desde su adopción, sirve de ejemplo una resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional

de Madrid el 26 de septiembre de 2000 y notificada a la interesada el 7 de diciembre del mismo año, que además desestima la pretensión por extemporánea (9912037, 9904212, 9905651).

Otro aspecto a tener en cuenta, en lo que a las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, hace referencia a su ejecución, pues en algunas ocasiones se observa que los ciudadanos tienen que insistir, ante la Administración actuante para que proceda a dar cumplimiento a la resolución recaída, sobre todo cuando hay que rectificar el acto administrativo, siendo que el plazo legalmente establecido para ello es de 15 días según prevé el artículo 110 del repetido Reglamento (9913150).

Cuando los interesados impugnan los actos de la Administración tributaria, obtengan o no un resultado positivo según su parecer, es innegable que ejercitan un legítimo derecho de recurrir los actos y resoluciones administrativas legalmente previsto.

Sin embargo, la Administración tributaria en ciertos supuestos reacciona con rechazo frente a esta actitud.

Un ejemplo de ello se encuentra en una entidad mercantil que recurre un acta de conformidad ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, quien estima en parte el recurso por falta de motivación del acta y ordena a la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid que elabore una nueva en la que se recojan los motivos de la deuda tributaria.

La Administración tributaria lejos de acatar el fallo en sus propios términos pretende realizar una nueva inspección al contribuyente, siendo que el propio Tribunal Económico Administrativo le dirige un escrito indicando que se está extralimitando en la ejecución de su fallo. No obstante, la Administración tributaria persiste en su actitud y, además de insistir en la nueva inspección, incoa un expediente sancionador al interesado imponiéndole una sanción simple de 1.000.000 de pesetas por no colaborar con la Hacienda pública. Ante tal situación se estima que el hecho de acudir a la vía económico-administrativa ha perjudicado al interesado, pues su situación ante la Hacienda pública es peor tras el fallo del Tribunal que antes, a pesar de lo cual la Administración continúa considerando que su forma de ejecutar la resolución es adecuada a la legalidad y no disuasoria para el interesado como esta institución había estimado (9510886).

(...)

