

AULA DE FORMACION



AULA DE
FORMACION

LISTA DE ULTIMOS TRABAJOS PUBLICADOS EN «AULA DE FORMACION»

- «El crédito documentario en el comercio internacional» (BICE 2693).
- «Finanzas públicas para la economía del conocimiento» (BICE 2695).
- «Utilización práctica de las opciones Pay Later y Chooser» (BICE 2697)
- «El seguro de crédito a la exportación» (BICE 2703).
- «Aspectos clave en el proceso de constitución y puesta en marcha de un consorcio de exportación» (BICE 2705).
- «La gestión de los riesgos de crédito y de cambio en la pequeña y mediana empresa exportadora» (BICE 2706).
- «Utilización práctica de las opciones Compuestas y Rainbow» (BICE 2710).
- «La organización de los mercados de transporte marítimo» (BICE 2723).
- «Situación actual y perspectivas de la actividad de factoring» (BICE 2729).
- «La Ventanilla Unica Empresarial: un compromiso con la simplificación administrativa, el crecimiento económico y el empleo». (BICE 2732).
- «El factoring en Europa y en EEUU» (BICE 2738).
- «La logística inversa como fuente de ventajas competitivas» (BICE 2742).
- «Glosario de siglas relacionadas con el comercio internacional» (II) (BICE 2755).
- «Las Zonas Francas en España y su utilidad. Delimitación del concepto y perspectivas de futuro» (BICE 2758).
- «La actividad portuaria: una perspectiva general» (BICE 2771).
- «La política española de cooperación y ayuda al desarrollo» (BICE 2772).
- «El crédito documentario en la fase inicial de la estrategia exportadora» (BICE 2781).
- «Riesgos y coberturas de las operaciones de comercio exterior» (BICE 2783).
- «La descentralización productiva en las empresas» (BICE 2785).
- «La hacienda pública y los créditos concursales» (BICE 2786).
- «La Hacienda Pública y los créditos concursales» (BICE 2787).
- «Contrato por obra o servicio determinado» (BICE 2790).
- «La desaparición del régimen de transparencia fiscal. Las sociedades patrimoniales» (BICE 2792).
- «Actuación de la Administración Tributaria en los procesos concursales» (BICE 2794).
- «Evaluación del impacto de las negociaciones comerciales internacionales. El método casuístico: descripción y fases (I)» (BICE 2796).
- «Evaluación del impacto de las negociaciones comerciales internacionales. La determinación del grado de sensibilidad o prioridad de los productos (II)» (BICE 2798).
- «Evaluación del impacto de las negociaciones comerciales internacionales. Estrategias de negociación y otros desarrollos del método casuístico (y III)» (BICE 2799).
- «La determinación de la deuda tributaria a través de la inspección en los procesos concursales» (BICE 2800).



AULA DE
FORMACION

Recordamos que los lectores de BICE tienen la posibilidad de sugerir temas de su interés que puedan tener cabida en este epígrafe (teléfono de contacto: 91 349 36 31; fax: 91 349 36 34).

La determinación de la deuda tributaria a través de la inspección en los procesos concursales

ANTONIO HUERTAS ABOLAFIA*

Este artículo describe el itinerario que se sigue para establecer la deuda tributaria de las empresas, a raíz de un proceso concursal, con la Administración y también expone las distintas fases del procedimiento a seguir por parte de la inspección fiscal en el caso de que aparezcan problemas ante los requisitos de la Oficina Nacional de Inspección.

Palabras clave: Hacienda Pública, deuda tributaria, inspección fiscal, recaudación de tributos.

Clasificación JEL: H70

1. Introducción

La Circular de 25/06/1990, que regula la actuación administrativa en los procesos concursales, establece que los órganos de gestión e inspección realizarán las actuaciones tendentes a la liquidación de las deudas tributarias. ¿A qué se refiere? Que tanto los órganos de Inspección como los de Recaudación deben fijar las deudas que las empresas afectadas por un proceso concursal tienen con la Administración. Ya tratamos anteriormente el procedimiento de gestión, ahora toca analizar cómo se produce la determinación de la deuda tributaria a través de los órganos de inspección.

La disposición quinta de la Circular establece el proceso de la actuación inspectora, dando unas pautas para su actuación. Como son que una vez conocida por la Oficina Nacional de Inspección o por las Dependencias de Inspección según los casos, la incoación de un procedimiento concursal, se decidirá por el Jefe de la dependencia inspectora correspondiente si procede la iniciación de una actuación de comprobación e investiga-

ción cerca del sujeto pasivo afectado, de acuerdo con los medios disponibles, con las previsiones del Plan de Inspección y con la importancia del caso.

Se acordará, en todo caso, la iniciación del procedimiento inspector cuando se trate de sujetos pasivos adscritos a la Oficina Nacional de Inspección o a las Unidades Regionales de Inspección.

Veamos cómo se conduce la inspección en los procesos concursales.

2. Toma de datos

La unidad de Inspección que tiene encomendada la comprobación de la sociedades en proceso concursal acude regularmente a los Juzgados para recoger información de qué empresas se encuentran en proceso concursal. Del juzgado se obtiene una ficha con todos los datos identificativos, así como una copia del balance presentado por la sociedad. En el balance figura normalmente la cuantía de la deuda que la sociedad tiene con la Hacienda Pública, que puede o no coincidir con la deuda que la Administración Tributaria tiene contraída a través de los órganos de Recaudación.



AULA DE
FORMACION

* Inspector de Hacienda del Estado.

La inspección tiene el cometido de investigar los hechos y circunstancias de relevancia tributaria, para asegurar que la aplicación de los tributos se desarrolla según la ley: que satisfagan los impuestos quienes están obligados a ello y que lo hagan de acuerdo con las disposiciones legales. Este cometido adquiere gran importancia en la comprobación de las entidades incuridas en un proceso concursal, por las especiales características que suelen rodear a los procesos concursales.

La inspección después de desbrozar la información recogida en los juzgados y de examinar la base de datos incluye, según la importancia del caso, a la sociedad o sociedades en el Plan de Inspección.

El plan es un documento de trabajo interno que señala el modo de trabajo y tiene como justificación la racionalización, introduciendo unos criterios de comprobación, y la obtención de información.



AULA DE
FORMACION

3. Comprobación e investigación

Como consecuencia de la inclusión en el plan surge la *comprobación e investigación* que tiene por objeto verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones tributarias; y constituyen las actuaciones inspectoras típicas.

La diferencia entre comprobación e investigación se refiere a las circunstancias de que el hecho imponible haya sido declarado o que, en todo o en parte, no haya sido objeto de declaración. Aunque la LGT distingue entre *comprobación e investigación*, desde el punto de vista procedimental sólo hay una actividad de comprobación: la comprobación se encamina a verificar lo declarado, en tanto que la investigación busca hechos imposables o circunstancias no declaradas.

3.1. Iniciación

Los modos normales de iniciación los recoge el art. 30 del RGIT (Reglamento General de la Inspección de los Tributos) mediante comunicación notificada y comparecencia.

- Comunicación notificada.
- Comparecencia.

Comunicación notificada:

Se utiliza un modelo oficial donde se indica el lugar, fecha, hora y los documentos que tiene que aportar.

El plazo es de 10 días. El modo de llevar las citaciones puede ser mediante: oficio, cartas, telegramas, dejando constancia; anuncios en el tablón de anuncios y *BOE* o mediante funcionario (agente tributario).

- Oficio, cartas, telegramas, dejando constancia.
- anuncios en el tablón de anuncios y *BOE*.
- Mediante funcionario (agente tributario).

El inicio tiene los siguientes efectos:

- Interrupción del plazo legal de la prescripción, lo que da origen:
 - a que los ingresos efectuados sean considerados a cuenta
 - si se presenta alguna declaración se tendrá por no realizada
 - no tendrán fuerza probatoria las informaciones aportadas en virtud del deber de colaboración
 - no se podrán formular consultas.

El inicio obliga a la Inspección a acreditar su personalidad y a instruir al obligado acerca del significado de las actuaciones.

3.2. La atención a los requerimientos

El art. 32 del RGIT establece que el obligado deberá atender el requerimiento. Si no lo hace, *sin mediar justa causa*, la inspección lo hará constar para iniciar un expediente sancionador, enviándole un nuevo requerimiento, que si tampoco lo atiende, dará inicio a otro expediente sancionador, y efectuará un tercer requerimiento que, si continúa sin atenderlo, provocará que su actitud sea considerada como obstrucción y resistencia, que viene regulada en el art. 41 del RGIT.

Si la falta de atención al requerimiento es por causa justificada, al arbitrio de la inspección, se anularían las sanciones impuestas.

Se considera que *hay obstrucción y resistencia*:

- Cuando el obligado tienda a dilatar injustificadamente las actuaciones.

- En concreto: *incomparecencia reiterada*.
- Negativa a exhibir libros,
- Negativa a facilitar datos,
- Negar indebidamente la entrada,
- Coacciones o falta de consideración.

Cuando se da alguna de estas circunstancias se suele aplicar la estimación indirecta.

Toda comprobación tiende a regularizar la situación tributaria del obligado comprobado... y la función se desdobra en acopio de documentación, y valoración de la misma, por cuyo camino se llega a un resultado. Este camino vendrá determinado por la *estimación de los rendimientos*.

A través de la comprobación —también la investigación— se pretende la reconstrucción de los hechos con relevancia tributaria, que se manifiesta en:

- La constatación de la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias consignados en la declaración.
- Acarreo de hechos y circunstancias ignorados anteriormente por la Administración.
- Calificación jurídica que se refleja en la propuesta consignada en las Actas que se incoan.
- Determinación de la exactitud de las operaciones de liquidación.
- Propuesta de regularización.

3.3. Clases de comprobación

La comprobación puede tener un alcance *general o parcial*.

A) Alcance general

Se extiende a la verificación en su totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario. Esta verificación tiene como límites:

- Uno *objetivo*: La competencia del órgano (no puede comprobar impuestos transferidos, aduanas).
- Otro *temporal*: La prescripción y aquellos períodos no consignados en la notificación.

Prescripción

La prescripción supone la pérdida del derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias por el paso de cuatro años.

La prescripción es, por lo tanto, una forma de extinción de la obligación tributaria por el mero transcurso del tiempo. Al transcurrir *cuatro años* cesa la facultad de la Administración para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Características

- Existencia de un derecho que se puede ejercitar.

- Inacción del acreedor.

Es conveniente distinguir la prescripción de la caducidad. Por la caducidad nace un derecho con un plazo de vida, por la prescripción no nace un derecho sino que existe un derecho que durante cierto tiempo está inactivo.

Se distingue de la caducidad en que, como ya hemos dicho, el derecho a que se refiere nace con una vida limitada, y que la prescripción se puede interrumpir y la caducidad no es susceptible de interrupción.

Un problema que ha suscitado la prescripción es el de cuándo se inicia. ¿Qué plazos tiene?... Tiene los siguientes plazos:

- El derecho de la Administración a liquidar e investigar los tributos nace el día que termine el plazo de presentación. Aquí nace el problema de si no ha presentado declaración. Hay una tendencia doctrinal que considera que el plazo de la prescripción cuenta desde el día del devengo.
- Derecho de la Administración al cobro de deudas ya liquidadas: finalización del pago voluntario.
- Imposición de sanciones: desde que se cometieron.
- Devolución de ingresos indebidos a favor de la Admón: desde que se hizo el ingreso indebido.
- Interrupción: puede ocurrir que durante el paso del tiempo ocurran circunstancias que la interrumpan.
- Cualquier acción administrativa tendente a la comprobación o liquidación del impuesto. Si bien, es preciso el reconocimiento del acto y especificación clara de su contenido.
- Interposición de recurso o reclamaciones.
- Actuaciones del sujeto pasivo conducentes al pago.



- En la devolución de ingresos indebidos: cualquier acto del sujeto pasivo tendente al cobro.

Es necesario que las interrupciones se produzcan con conocimiento formal del obligado, lo que invalida a las notificaciones defectuosas (Sentencia del TS de 20 de diciembre de 1983), y que la actividad de la administración no sea un simple pretexto para interrumpir la prescripción (Sentencia de TS de 25 de junio de 1987).

La prescripción se aplicará de oficio.

B) Parciales

Son actuaciones parciales las que se refieren a uno solo de los tributos o de los hechos imposables:

- Cuando así lo exija la ley.
- Cuando se acuerde por el órgano competente.

Las comprobaciones de entidades en proceso concursal, por sus especiales características, siempre se resuelven mediante una comprobación abreviada.

El RGIT determina que las actuaciones de comprobación e investigación podrán efectuarse con carácter abreviado en los siguientes casos:

a) Cuando la Inspección de los Tributos estime justificado realizar la comprobación utilizando únicamente los datos y antecedentes que obren ya en poder de la Administración Tributaria. Ocurre frecuentemente en los procesos concursales, ante la escasa colaboración de la empresa y la dispersión o inexistencia de documentación.

b) Cuando simplemente se constate la existencia de un débito tributario vencido y no auto-liquidado e ingresado en su totalidad en los plazos reglamentarios, deducido de la contabilidad, registros o documentos contables o extracontables del sujeto pasivo o retenedor, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de la situación tributaria de aquél.

Lo así dispuesto se entiende sin perjuicio de las facultades de los órganos gestores para corregir los errores que adviertan al controlar las declaraciones tributarias, practicando las liquidaciones provisionales que procedan, y para dictar

liquidaciones provisionales de oficio con arreglo a la Ley.

3.4. Actas

Como consecuencia de la actuación de la Inspección se produce una liquidación que se refleja en un acta. El acta es el documento que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o bien declarando correcta la misma.

Contenido del acta

- Lugar y fecha.
- Identificación de los actuarios.
- Identificación del sujeto pasivo.
- Identificación del representante.
- Elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo, con expresión de los hechos con trascendencia tributaria que hayan resultado de la comprobación.

- La regularización propuesta, con expresión de la infracción que aprecie.
- La conformidad al sujeto pasivo.
- Información de los trámites inmediatos del procedimiento incoado.
- Y la situación de la contabilidad (empresarios, profesionales, sociedades).

Se extenderán en modelo oficial y si no permite la redacción completa, se continuará en un anexo que formará parte del modelo oficial.

Modelos

A01: Cuando el obligado preste su conformidad.

A02: Cuando no preste su conformidad.

A05: De prueba preconstituida.

A06: Comprobado y conforme.

Clases de actas

1. En razón a la naturaleza de la liquidación:

Actas previas: Las que dan lugar a una liqui-



dación provisional a cuenta de las definitivas que posteriormente se puedan hacer. Las actas previas proceden:

- Cuando el sujeto pasivo, en relación con un mismo tributo y período, acepte parcialmente la propuesta de regularización, instruyéndose acta de conformidad y disconformidad.

- Cuando pueda ser desagregado el hecho imponible o cuando por su fraccionamiento territorial se compruebe en diferentes lugares.

- Cuando la Inspección no haya podido ultimar la comprobación, siendo posible una liquidación provisional.

- En los supuestos de comprobación abreviada (procesos concursales).

También constará en acta previa:

- Cuando la base del tributo se determine en función de las bases establecidas para otros o rendimiento objeto de retención.

Siempre que se incoe un acta previa deberá hacerlo constar, señalando las causas.

2. En razón a la actitud del sujeto pasivo:

- De *conformidad*: Cuando preste su conformidad a la propuesta. En el mismo acto de la firma el sujeto pasivo se dará por notificado, si bien el Acta se entiende notificada cuando transcurra un mes.

Las notificadas del 1 al 15 tienen de plazo para hacer el ingreso hasta el día 5 del mes siguiente. Y las notificadas a partir del día 16 de mes hasta el final, su plazo finaliza el día 20 del mes siguiente.

Las actas pueden recurrirse en un plazo de 15 días.

Las actas una vez firmadas pasan al Inspector Jefe quien las visa, pasándolas a la Intervención para que las anote, devolviéndolas a la Inspección para su archivo. Este trámite se hace en un mes.

Si en este proceso se observan errores:

- Error que signifique un ingreso menor: se girará nueva liquidación que anule la anterior.

- Error que suponga una deuda mayor: se girará una liquidación complementaria por la diferencia.

- Error de derecho: el Inspector Jefe inicia un expediente que subsane el error. Se notificará al interesado en el mes siguiente a la firma del acta, teniendo 15 días para alegar y se dictará el acto en 15 días.

- Error de hecho: dejará el acta sin efecto ordenando completar actuaciones. Lo notificará en el mes siguiente a la firma.

- De *disconformidad*: aquellas en las que el obligado no está conforme con la propuesta de la Inspección.

El obligado deberá presentar las alegaciones ante el órgano que le incoe el acta, previa puesta de manifiesto del expediente, dentro de los 15 días siguientes al séptimo de la firma o de su recepción.

Cumplido el trámite anterior:

- el Inspector Jefe dictará el acto de liquidación en el plazo de un mes desde el final de las alegaciones.

- el Inspector Jefe podrá dictar actuaciones complementarias que no podrán prolongarse más allá de 3 meses. Esta decisión se pondrá en conocimiento del interesado.

3. Acta de *prueba preconstituida*: aquella que se extiende sin la presencia del interesado. Se requiere que:

- el hecho imponible esté probado.
- haga referencia a los medios de prueba utilizados.

No siendo preciso que la prueba vaya unida.

Se incoará el expediente que se pondrá en conocimiento del interesado para que formule alegaciones en el plazo de 15 días desde la notificación. Y el Inspector Jefe dictará el acto de liquidación dentro del mes siguiente al final del plazo de las alegaciones.

¿Quién firma las actas en los procesos concursales?

La Circular determina que las actas que extienda la Inspección de los Tributos serán firmadas, además de por los Actuarios:

En caso de quiebra, por al menos dos de los Síndicos y, caso de que éstos no hayan sido nombrados todavía, por el Comisario de la quiebra.

En caso de suspensión de pagos, por el suspenso y, al menos, dos de los interventores judiciales.

Cuando el sujeto pasivo acepte sólo parcialmente la propuesta de regularización de su situación tributaria efectuada por la Inspección, se



procederá en la forma prevista en el apartado 2, a), del artículo 50 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RCL 1986\1537, 2513 y 3058).

Las deudas anteriores y posteriores a la fecha del proceso serán liquidadas en actas distintas, computadas según se expresa en el apartado 3.2, es decir, separando las deudas anteriores a la fecha del proceso de las que sean posteriores. Se entenderá por fecha del proceso la de la providencia de admisión de la suspensión de pagos, del auto de declaración de la quiebra; y por fecha de la deuda la del vencimiento del plazo de presentación de la autoliquidación en caso de débitos que se ingresan mediante ésta; en los demás casos, la fecha de vencimiento del período voluntario de pago.

En la notificación de las liquidaciones tributarias y en las actas de conformidad concernientes a deudas anteriores a la fecha de iniciación del proceso concursal, se advertirá al obligado tributario que dichas deudas se incorporan a la masa del proceso, sin que la notificación de la liquidación constituya al deudor en la obligación de satisfacer separadamente estas deudas en los plazos del artículo 20.2 del Reglamento General de Recaudación (RCL 1968\2261 y NDL 25666).

Con la entrada en vigor de la nueva Ley Concursal la firma de las actas recae sobre los administradores concursales. Ya que, declarado el concurso, el juez ordenará la formación de todo lo relativo a la administración concursal del concu-

so, al nombramiento y al estatuto de los administradores concursales, a la determinación de sus facultades y a su ejercicio, a la rendición de cuentas y, en su caso, a la responsabilidad de los administradores concursales. Los administradores judiciales serán los que complementen la capacidad del concursado, es decir, serán ellos quienes firmen las actas, aunque, debido a la especialidad del régimen fiscal podrán pedir la presencia de un auxiliar delegado, que según el Artículo 32 de la Ley permite, cuando la complejidad así lo exija, a la administración concursal solicitar la autorización del juez para delegar determinadas funciones, incluidas las relativas a la continuación de la actividad del deudor en los auxiliares que la administración concursal proponga.

Las Actas y Diligencias tienen la consideración de documentos públicos. Y el efecto más importante es que hacen prueba de los hechos que motivan su formalización. Es decir prueban la existencia de deudas del concursado a favor de la Hacienda Pública, incluyéndose en la masa pasiva.

El Artículo 144 de la nueva LGT determina que las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario y que los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.



AULA DE
FORMACION